



Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Universidad del Perú. Decana de América

Dirección General de Estudios de Posgrado

Facultad de Ciencias Contables

Unidad de Posgrado

**El problema del beneficio de la reinversión en
educación para la recaudación tributaria**

TESIS

Para optar el Grado Académico de Magíster en Política y Gestión
Tributaria con mención en Política y Sistema Tributario

AUTOR

Guillermo César SOLANO MENDOZA

Lima, Perú

2016



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

Usted puede distribuir, remezclar, retocar, y crear a partir del documento original de modo no comercial, siempre y cuando se dé crédito al autor del documento y se licencien las nuevas creaciones bajo las mismas condiciones. No se permite aplicar términos legales o medidas tecnológicas que restrinjan legalmente a otros a hacer cualquier cosa que permita esta licencia.

Referencia bibliográfica

Solano, G. (2016). *El problema del beneficio de la reinversión en educación para la recaudación tributaria*. [Tesis de maestría, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Ciencias Contables, Unidad de Posgrado]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.



UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
(Universidad del Perú, DECANA DE AMÉRICA)

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES
UNIDAD DE POSGRADO

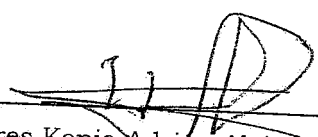
ACTA DE SUSTENTACION DE TESIS DE
GRADO ACADÉMICO DE MAGISTER EN POLITICA Y GESTIÓN
TRIBUTARIA, CON MENCIÓN EN POLITICA Y SISTEMA TRIBUTARIO
N°008-DUPG-FCC/2016

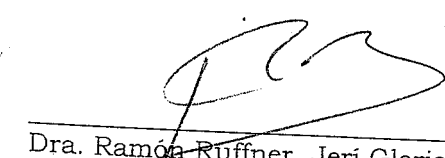
En la ciudad de Lima, a los 22 días del mes de Abril del 2016 a las 10:30 horas, en el Salón de Grados de la Facultad de Ciencias Contables de la UNMSM, bajo la Presidencia del Dr. Flores Konja Adrián Alejandro; con la asistencia de los Miembros del Jurado: Dra. Ramón Ruffner Jerí Gloria; Mg. Yacolca Estares Daniel Yrwin; Dra. Vásquez Tarazona Catya Evelyn y, Dr. Miñano Lecaros Juan Guillermo; el aspirante al Grado Académico de Magister en Política y Gestión Tributaria con mención en Política y Sistema Tributario, **Bachiller Guillermo Cesar Solano Mendoza**, procedió hacer la exposición y defensa pública de su Tesis titulada: **EL PROBLEMA DEL BENEFICIO DE LA REINVERSIÓN EN EDUCACIÓN PARA LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**, requisito principal para optar el Grado Académico de Magister en Política y Gestión Tributaria con mención en Política y Sistema Tributario.

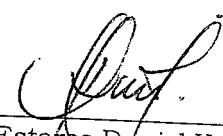
Concluida la exposición se procedió a la evaluación correspondiente, habiendo obtenido la siguiente calificación:

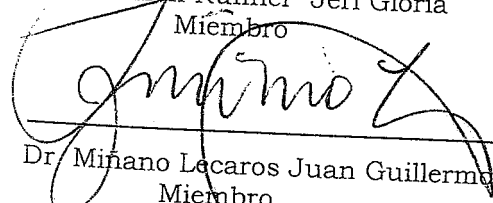
DE " 17 (Suficiente) Muy Bueno
12.05 pm

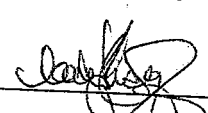
La Ceremonia de Sustentación concluyó a horas: _____


Dr. Flores Konja Adrián Alejandro
Presidente

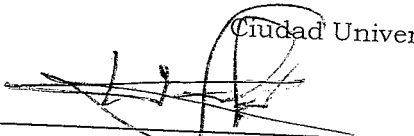

Dra. Ramón Ruffner Jerí Gloria
Miembro


Mg. Yacolca Estares Daniel Yrwin
Miembro


Dr. Miñano Lecaros Juan Guillermo
Miembro


Dra. Vásquez Tarazona Catya Evelyn
Miembro

Vista la presente Acta, el Jurado de Sustentación de Tesis, propone que la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, otorgue al Bachiller **Guillermo Cesar Solano Mendoza**, el Grado Académico de Magister en Política y Gestión Tributaria con mención en Política y Sistema Tributario.


Ciudad Universitaria, 22 de Abril 2016

Dr. Adrián Alejandro

INDICE GENERAL

CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN

1.1 Situación problemática	1
1.2 Formulación del problema	6
1.2.1 Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria	8
1.2.2 Ministerio de Educación	14
1.2.3 Ministerio de Economía y Finanzas	16
1.2.4 Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria en los procesos de fiscalización	17
1.2.5 Tribunal Fiscal	18
1.2.6 Poder Judicial	19
1.3 Justificación teórica	25
1.4 Justificación práctica	33
1.5 Objetivos	35
1.5.1 Objetivo General	35
1.5.2 Objetivos Específicos	35

CAPÍTULO 2: MARCO CONCEPTUAL

2.1 Antecedentes de investigación	36
2.2 Bases Teóricas	42
2.2.1 Beneficios tributarios – Enfoque Jurídico	43
2.2.2 Inmunidad	54
2.2.3 No incidencia o no sujeción	56
2.2.4 Inafectación	57
2.2.5 Exención	59
2.2.6 Exoneración	61
2.2.7 Incentivos Tributarios	62
2.2.8 Beneficios Tributarios	64
2.2.9 Beneficios tributarios – Enfoque Económico	66
2.3 Vigencia de las normas en el tiempo	68
2.4 Métodos de interpretación	72
2.4.1 Método Literal	72
2.4.2 Método Ratio Legis	74
2.4.3 Método Sistemático	76
2.4.3.1 El método sistemático por comparación de normas	77
2.4.3.2 El método sistemático por ubicación de la norma	79
2.4.4 Método Histórico	81
2.4.5 Método Sociológico	82
2.5 Normas de precisión	83
2.6 Teoría de los actos propios	87

CAPÍTULO 3: RESULTADOS Y DISCUSIÓN

3.1 Análisis, interpretación y discusión de resultados	94
3.2 Prueba de hipótesis	98
3.2.1 Hipótesis General	98
3.2.2 Hipótesis Específicas	98
3.2.3 Identificación de variables	99
3.3 Presentación de resultados	100

CONCLUSIONES	109
---------------------	-----

RECOMENDACIONES	111
------------------------	-----

GLOSARIO	113
-----------------	-----

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	116
-----------------------------------	-----

RESUMEN

La Ley de Promoción de la Inversión en la Educación estableció las condiciones y garantías para promover la inversión en servicios educativos, con la finalidad de contribuir a modernizar el sistema educativo y ampliar la oferta y la cobertura.

Sus normas eran aplicables a todas las Instituciones Educativas Particulares en el territorio nacional, tales como centros y programas educativos particulares, cualquiera que sea su nivel o modalidad, institutos y escuelas superiores particulares, universidades y escuelas de posgrado particulares y todas las que estén comprendidas bajo el ámbito del Sector Educación.

La mencionada Ley señaló las disposiciones tributarias aplicables a las Instituciones Educativas Particulares. Concretamente, dispuso que las Instituciones Educativas Particulares, que reinvirtieran total o parcialmente su renta en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tenían derecho a un crédito tributario equivalente al 30% del monto reinvertido.

Ahora bien, los principios interpretativos acerca de la vigencia del marco normativo y la jurisprudencia, emitida por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Fiscal son el marco jurídico aplicable al mencionado crédito por reinversión.

La referida deducción por reinversión en favor de las instituciones educativas privadas, a propósito de las normas e interpretaciones emitidas, ha causado problemas para el cobro del Impuesto a la Renta que realiza la Administración Tributaria (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT).

Esta situación se ve agravada cuando el Gobierno, a través de sus diferentes entidades involucradas, a lo largo del tiempo, ha mostrado posiciones opuestas, considerando vigente y no vigente para un momento determinado del tiempo, el mencionado crédito.

En ese sentido, la presente investigación trata de abordar esta situación, y establecer conclusiones con un enfoque estrictamente técnico.

RESUMEN EN INGLÉS

The Law for the Promotion of Investment in Education established the conditions and guarantees to promote investment in educational services, in order to contribute to modernizing the education system and expand the range and coverage.

Its rules were applicable to all Educational Institutions Individuals at national, such as centers and private educational programs, territory whatever their level or form, institutes and private colleges, universities and schools, private graduate and all of which fall under the scope of the Education Sector.

The aforementioned Law said the tax provisions applicable to Private Educational Institutions. Specifically, it decided that the Special Educational Institutions, which is wholly or partly reinvested income themselves or other Private Educational Institutions, established in the country, were entitled to a tax credit equivalent to 30% of the amount reinvested.

Now those interpretive principles concerning enforcement of standards, and the jurisprudence issued by the Constitutional Court and the Tax Court are the legal framework applicable to the aforementioned credit for reinvestment.

Said deduction for reinvestment in favor of private educational institutions, concerning standards and interpretations, has caused problems for the collection of income tax made by the Tax Administration (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT).

This situation is exacerbated when the government, through its various entities involved, over time, has shown opposite positions, considering current and non-current for a given moment of time, the receivable.

In that sense, this research seeks to address this situation and draw conclusions with a purely technical approach.

EL PROBLEMA DEL BENEFICIO DE REINVERSIÓN EN EDUCACIÓN PARA LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN

1.1 Situación Problemática

El artículo 15° de la Constitución Política del Perú de 1993¹ dispone que toda persona, natural o jurídica, tiene el derecho de promover y conducir instituciones educativas y el de transferir la propiedad de éstas, conforme a ley.

El artículo 103° del mismo cuerpo normativo establece que pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. Añade que la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. Asimismo, establece que la ley se deroga sólo por otra ley; y que queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. Concluye indicando que la Constitución no ampara el abuso del derecho.

¹ Promulgada el 29 de diciembre de 1993 y vigente desde el 31 de diciembre del mismo año.

La Ley de Promoción de la Inversión en la Educación² estableció un crédito tributario por reinversión de utilidades a favor de las instituciones educativas particulares, equivalente al treinta por ciento (30%) del monto reinvertido. Entre las mencionadas instituciones educativas particulares, se encontraban comprendidas las universidades particulares. La referida norma entró en vigencia el 01 de enero de 1997 y no estableció un plazo de vigencia del citado crédito tributario.

En el año 1996 –año de publicación de la ley bajo comentario- se encontraba vigente el Código Tributario³, cuya Norma VII de su Título Preliminar regulaba el plazo supletorio para exoneraciones y beneficios, disponiendo que toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo se entendía otorgado por tres (3) años, no habiendo prórroga tácita.

Así, de acuerdo con la citada Norma VII, el crédito tributario por reinversión –entendido como un beneficio tributario a favor de las instituciones educativas particulares- habría tenido vigencia hasta el 31 de diciembre de 1999.

Posteriormente, la Única Disposición Complementaria Derogatoria de la Ley Marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios⁴,

² Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 8 de noviembre de 1996.

³ Aprobado por Decreto Legislativo N° 816, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 21 de abril de 1996.

⁴ Aprobada por el Decreto Legislativo N° 977, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 15 de marzo de 2007.

derogó la Norma VII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario citado precedentemente.

Adicionalmente, el artículo 2° de la norma mencionada en el párrafo anterior, dispuso, entre otros, que el plazo de vigencia de las normas legales que contengan exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, no podría exceder de seis (6) años; y que toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entendía otorgado por un plazo máximo de seis (6) años. Asimismo, el numeral 3.1 del artículo 3° de dicha norma señaló que se podría aprobar la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta tres (3) años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar; y su segundo párrafo, que se podía aprobar la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un periodo de hasta tres (3) años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar; y que dicha prórroga sólo podía ser otorgada por una única vez.

Posteriormente, en el año 2008, el artículo 2° de las Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial⁵ exceptuó del plazo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 977 a los Centros de Educación Técnico Productiva e

⁵ Decreto Legislativo N° 1087, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 28 de junio de 2008.

Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollan actividades de formación técnico profesional en las áreas económicas-productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía (comprendidos en la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación⁶).

En setiembre de 2008, en relación a las entidades educativas de rango universitario, la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Viceministerio de Economía del Ministerio de Economía y Finanzas opinó que el beneficio tributario del crédito por reinversión previsto en la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, estuvo vigente únicamente hasta el año 1999; asimismo señaló que el Decreto Legislativo N° 1087 no creó un beneficio nuevo ni extendió el plazo de vigencia del referido beneficio para las entidades educativas de rango universitario⁷.

En noviembre de 2008, el artículo 5° del Reglamento de las Normas en Educación para el mejor aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial⁸, estableció que los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas-productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía,

⁶ Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 8 de noviembre de 1996.

⁷ Informe N° 272-2008-EF/66.01 del 22 de setiembre de 2008.

⁸ Decreto Supremo N.° 021-2008-ED, Aprueban Normas Reglamentarias del Decreto Legislativo N° 1087 que aprueba las Normas en Educación para el mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de promoción Comercial, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 29 de noviembre de 2008.

mantuvieran vigentes los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N° 882, no resultando de aplicación lo prescrito por el numeral 3.1 del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 977; es decir, excluyó la posibilidad de prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario.

En abril de 2009, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional el Decreto Legislativo N° 977⁹ y la vacatio de la sentencia hasta que el Congreso de la República legislara sobre la materia. En julio de 2011, la Única Disposición Complementaria Modificatoria de la Ley N° 29742¹⁰, derogó el Decreto Legislativo N° 977.

En julio de 2011, el Artículo Único de la Ley N° 29766¹¹, precisó que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 1087, aplicables a las entidades educativas de rango universitario caducaron a su fecha de entrada en vigencia, y respecto del impuesto a la renta al 31 de diciembre del ejercicio 2008 por tratarse de un tributo de periodicidad anual. Por otra parte, dispuso que los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N° 882, y ratificados en el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 1087, para los centros de educación técnico productiva e institutos superiores tecnológicos privados precisados en la citada norma, se sujetarán a

⁹ Sentencia recaída en el expediente N° 00016-2007-PI-TC del 16 de abril de 2009.

¹⁰ Ley que deroga los Decretos Legislativos N° 977 y N° 978, y restituye la plena vigencia de la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicada el 09 de julio de 2011.

¹¹ Ley que precisa el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 1087, Decreto Legislativo que aprueba Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicada el 23 de julio de 2011.

los términos y plazos de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario.

En julio de 2012, el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1117¹² incorporó la Norma VII al Código Tributario, estableciendo un plazo supletorio de 3 años para los incentivos, exoneraciones y beneficios tributario otorgados sin plazo.

En julio de 2014, el numeral 119.2 de la N° 30220¹³ preceptuó que las universidades privadas societarias que generen utilidades se sujetan al régimen del Impuesto a la Renta, salvo que reinviertan dichas utilidades, en la mejora de la calidad de la educación que brindan, caso en el que pueden acceder a un crédito tributario por reinversión equivalente hasta el 30% del monto reinvertido.

1.2 Formulación del problema

Se plantean las siguientes interrogantes, que sustentan el análisis del problema materia de la presente investigación:

1. ¿Estuvo vigente el crédito por reinversión de utilidades en la Ley de Promoción de la Inversión en Educación con posterioridad al 31 de diciembre de 1999?

¹² Decreto Legislativo que modifica el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 09 de julio de 2014.

¹³ Ley Universitaria, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 07 de julio de 2012.

2. ¿El crédito por reinversión de utilidades en la Ley de Promoción de la Inversión en Educación califica como beneficio tributario?
3. ¿Ha originado problemas a la gestión de la recaudación del Impuesto a la Renta que realiza la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria la aplicación del crédito por reinversión de utilidades en la Ley de Promoción de la Inversión en Educación?

La Ley de Promoción de la Inversión en la Educación estableció las condiciones y garantías para promover la inversión en servicios educativos, con la finalidad de contribuir a modernizar el sistema educativo y ampliar la oferta y la cobertura¹⁴. Sus normas eran aplicables a todas las Instituciones Educativas Particulares en el territorio nacional, tales como centros y programas educativos particulares, cualquiera que sea su nivel o modalidad, institutos y escuelas superiores particulares, universidades y escuelas de posgrado particulares y todas las que estén comprendidas bajo el ámbito del Sector Educación¹⁵.

El capítulo II¹⁶ de la mencionada Ley señaló las disposiciones tributarias aplicables a las Instituciones Educativas Particulares. Concretamente, el artículo 13° dispuso que las Instituciones Educativas Particulares, que reinvirtieran total o parcialmente su renta en sí mismas o en otras Instituciones

¹⁴ Artículo 1° del Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 8 de noviembre de 1996.

¹⁵ Artículo 2° del Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 8 de noviembre de 1996.

¹⁶ Artículos 11°, 12° y 13° del Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 8 de noviembre de 1996.

Educativas Particulares, constituidas en el país, tuvieran derecho a un crédito tributario equivalente al 30% del monto reinvertido.

La Quinta Disposición Final de la Ley bajo comentario, estableció que su Capítulo II entrara en vigencia a partir del 1 de enero de 1997. Sin embargo, ningún otro artículo de dicha Ley u otra norma legal estableció la fecha de término del crédito tributario por reinversión.

Tal omisión no hubiera tenido mayores consecuencias jurídico-tributarias si determinados entes de la administración pública peruana no hubieran dado a entender que el crédito tributario por reinversión no tuvo la naturaleza de beneficio tributario¹⁷ sino de un elemento del esquema de determinación del Impuesto a la Renta de las Entidades Educativas Particulares.

1.2.1 Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria en las diversas Cartillas de Instrucciones para la determinación del Impuesto a la Renta de diversos ejercicios incluyó el crédito tributario por reinversión como un crédito aplicable contra el Impuesto a la Renta, según se detalla seguidamente.

¹⁷ La determinación de si el crédito tributario por reinversión tuvo o no naturaleza de beneficio tributario resulta relevante y será analizada en detalle más adelante.

En la Cartilla de Instrucciones para la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta - Tercera Categoría – Ejercicio Gravable 2003¹⁸, señaló que constituía crédito contra el Impuesto a la Renta, el crédito por reinversión en los siguientes términos:

“Las Instituciones Educativas Particulares que reinviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente a treinta por ciento (30%) del monto reinvertido (Artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882 y Artículo 5° del Decreto Supremo N° 047-97-EF).

La parte del crédito no utilizado en un ejercicio se podrá aplicar contra el Impuesto a la Renta de los ejercicios siguientes hasta agotarlo”.

En el mismo sentido, la Cartilla de Instrucciones - Impuesto a la Renta de Tercera Categoría – Ejercicio Gravable 2004¹⁹, señaló que constituía crédito contra el Impuesto a la Renta el crédito por reinversión en los siguientes términos:

“Las instituciones educativas particulares, que reinviertan total o parcialmente su renta reinvertible en si mismas o en otras instituciones educativas particulares constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito

¹⁸ Página 23.

¹⁹ Página 20.

tributario por reinversión equivalente al treinta por ciento (30%) del monto reinvertido (Artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882 y Artículo 5° del Decreto Supremo N° 047-97-EF).

La parte del crédito no utilizado en un ejercicio se podrá aplicar contra el Impuesto a la Renta de los ejercicios siguientes hasta agotarlo”.

De igual forma, la Cartilla de Instrucciones y Caso Práctico - Impuesto a la Renta de Tercera Categoría – Ejercicio Gravable 2005²⁰, señaló que constituía crédito contra el Impuesto a la Renta el crédito por reinversión en los siguientes términos:

“Las Instituciones Educativas Particulares, que reinviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras instituciones educativas particulares constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al treinta por ciento (30%) del monto reinvertido (Artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882 y Artículo 5° del Decreto Supremo N° 047-97-EF).

La parte del crédito no utilizado en un ejercicio podrá aplicarse contra el Impuesto a la Renta de los ejercicios siguientes hasta agotarlo”.

²⁰ Página 22.

Por otra parte, en la Cartilla de Instrucciones del Programa de Declaración Telemática (PDT) N° 682 - Impuesto a la Renta de Tercera Categoría – Ejercicio Gravable 2012²¹, señaló que constituía crédito contra el Impuesto a la Renta, el crédito por reinversión en los siguientes términos:

“Los Centro de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas-productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía establecidos mediante el Decreto Legislativo N° 1087(11) que se encuentren dentro de los alcances del beneficio tributario de la reinversión regulado en el Decreto Legislativo N° 882 tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido.

La reinversión sólo podrá realizarse e infraestructura y equipamientos didácticos exclusivos para los fines educativos y de investigación.

Mediante la Ley N° 29766 publicada el 23.07.2011 se precisa que el plazo del presente beneficio se sujeta a los términos y plazos de la norma VII del título preliminar del Código Tributario. Al respecto ver la Única Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1117, publicado el 07.07.2012.”

²¹ Página 49.

De igual modo, en la Cartilla de Instrucciones - Impuesto a la Renta de Tercera Categoría – Ejercicio Gravable 2013²², señaló que los créditos contra el Impuesto permiten reducir o aminorar el Impuesto anual determinado y dependiendo del tipo de crédito pueden o no estar sujetos a devolución; y que a dichos efectos deben considerarse, entre otros, el crédito por reinversión en los siguientes términos:

“Decreto Legislativo N° 108745 (Normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial): Mediante la presente norma, los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de formación técnica profesional en las áreas económicas-productivas de agroindustria, metalmecánica, gas, energía, minería, pesquería y artesanía que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N° 882 tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido.

La reinversión sólo podrá realizarse e infraestructura y equipamientos didácticos exclusivos para los fines educativos y de investigación.

Precisado mediante Ley N° 29766 en relación a la aplicación de los beneficios tributarios recogidos en el Decreto Legislativo N° 882, estableciendo a su vez que el plazo de vigencia del presente beneficio se sujeta a los términos y plazos de la norma VII del Título Preliminar del

²² Página 48.

Código Tributario. Respecto de esto último, ver la Única Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1117. El Decreto Legislativo N° 1087 fue reglamentado mediante Decreto Supremo N° 021-2008-ED.”

Finalmente, en la Cartilla de Instrucciones - Impuesto a la Renta de Tercera Categoría – Ejercicio Gravable 2014²³, señaló que los créditos contra el Impuesto permiten reducir o aminorar el Impuesto anual determinado y dependiendo del tipo de crédito pueden o no estar sujetos a devolución; y que a dichos efectos deben considerarse, entre otros, el crédito por reinversión en los siguientes términos:

“Decreto Legislativo N° 108744 (Normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial): Mediante la presente norma, los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de formación técnica profesional en las áreas económicas-productivas de agroindustria, metalmecánica, gas, energía, minería, pesquería y artesanía que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N° 882 tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido. La reinversión sólo podrá realizarse e infraestructura y equipamientos didácticos exclusivos para los fines educativos y de investigación.

²³ Página 46.

Precisado mediante Ley N° 29766 en relación a la aplicación de los beneficios tributarios recogidos en el Decreto Legislativo N° 882, estableciendo a su vez que el plazo de vigencia del presente beneficio se sujeta a los términos y plazos de la norma VII del Título Preliminar del Código Tributario. Respecto de esto último, ver la Única Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1117. El Decreto Legislativo N° 1087 fue reglamentado mediante Decreto Supremo N° 021-2008-ED.”

La confusión generada por la actuación de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria antes mencionada se vio reforzada por la actuación del Ministerio de Educación plasmada en su Texto Único de Procedimientos Administrativos.

1.2.2 Ministerio de Educación

El numeral 13.1 del Reglamento de la Ley de Promoción a la Inversión en la Educación estableció:

“13.1 Los programas de reinversión deberán ser presentados ante el Ministerio de Educación hasta diez (10) días hábiles anteriores al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual al Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio a partir del cual se da inicio a la ejecución del programa. El

programa deberá ser acompañado de una copia para la SUNAT, de cuya remisión se encargará el Ministerio de Educación”.

En aplicación de dicha norma, los Textos Únicos de Procedimientos Administrativos del Ministerio de Educación aprobados para los años 1998²⁴, 2001²⁵, 2002²⁶ y 2004²⁷, incluyó como procedimientos 41 – Programa de Reinversión – Aprobación de Nuevos Programas, 52 – Programas de Reinversión – Presentación de Nuevo Programa, procedimiento 67 – Programas de Reinversión – Presentación de Nuevo Programa, procedimiento 62 – Programas de Reinversión – Presentación de Nuevo Programa; respectivamente, en los que se permite a los contribuyentes presentar al Ministerio de Educación sus programas de reinversión para ser aprobados por dicho Ministerio.

La confusión bajo análisis generada por la actuación de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y reforzada por la actuación del Ministerio de Educación tuvo mayor alcance con la actuación del Ministerio de Economía y Finanzas.

²⁴ Decreto Supremo N° 014-98-ED, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 11 de julio de 1998.

²⁵ Decreto Supremo N° 048-2001-ED, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 30 de junio de 2001.

²⁶ Decreto Supremo N° 012-2002-ED, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 12 de mayo de 2002.

²⁷ Decreto Supremo N° 016-2004-ED, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 29 de octubre de 2004.

1.2.3 Ministerio de Economía y Finanzas

En el año 2003, el Ministerio de Economía y Finanzas publicó un informe denominado "Análisis de las Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su Eliminación", en el que mencionó respecto de la vigencia del crédito tributario por reinversión²⁸:

“En este último caso no existe un plazo máximo de utilización, como si ocurre en otros sectores (por ejemplo, sector minero). Esta situación, no resultaría coherente, en la medida que no es posible mantener en forma indefinida la aplicación de un beneficio, máxime si el crédito por reinversión está amparado en un programa de reinversión que tiene un plazo máximo para su ejecución, que es de cinco años.”

El referido informe a modo de conclusión recomienda respecto de la vigencia del crédito tributario por reinversión²⁹:

“... eliminar el crédito por reinversión en la actividad educativa en el 2006. En primer lugar, no se observa un impacto positivo de la medida sobre la oferta privada de servicios educativos. En segundo lugar, la eliminación de la medida no afecta los costos de la provisión de servicios educativos. Finalmente, administrar este

²⁸ Página 207.

²⁹ Página 208.

beneficio tributario genera un costo relativamente elevado para la Administración Tributaria”.

Como se puede apreciar, el accionar de 3 entidades públicas, lleva a concluir que el crédito tributario por reinversión estuvo vigente con posterioridad al 31 de diciembre de 1999.

1.2.4 Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria en los procesos de fiscalización

En la Resolución de Intendencia N° 025-014-0002509 de 15 de febrero de 2005 y en la Resolución de Intendencia N° 025-014-0002630 de 18 de marzo de 2005³⁰ en el proceso de fiscalización de la Universidad Alas Peruanas, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria determinó como límite de la renta disponible para la reinversión del ejercicio 2003 el monto de S/. 3,055,307 y como monto del crédito tributario por reinversión para dicho ejercicio S/. 916,592. En relación al ejercicio 2004 determinó como límite de la renta disponible para la reinversión el monto de S/. 3,460,831 y como monto del crédito tributario por reinversión para dicho ejercicio S/. 1,038,249.

³⁰ Citadas en la Resolución de Intendencia N° 025-014-0002631/SUNAT de 18 de marzo de 2005, emitida por la División de Reclamos de la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Según se puede apreciar la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria al interior de los procesos de fiscalización de los ejercicios 2003 y 2004 reconoció expresamente la vigencia del crédito tributario por reinversión en tales ejercicios.

1.2.5 Tribunal Fiscal

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15594-9-2010³¹ se señala que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria sostiene que durante los ejercicios 2006 y 2007 el beneficio tributario previsto por el Decreto Legislativo N° 882, ya no se encontraba vigente en aplicación de la Norma VII del Código Tributario.

Por otra parte, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01433-3-2010³² se señala que el Decreto Legislativo N° 882 y su reglamento no fijaron el plazo de vigencia del beneficio tributario por reinversión, por lo que en aplicación de la Norma VII del Código Tributario, dicho beneficio ya no resultaba aplicable para julio de 2008.

³¹ Emitida el 01 de diciembre de 2010.

³² Emitida el 16 de noviembre de 2010.

1.2.6 Poder Judicial

La Universidad Alas Peruanas inició una demanda contencioso administrativa (Expediente N° 5787-2013-0-1801-JR-CA-21) a fin de cuestionar la determinación de la base de cálculo del crédito por reinversión en educación establecida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5510-8-2013, pues en la Sentencia N° 4700-2011-PC/TC de fecha 05 de noviembre de 2011, el Tribunal Constitucional estableció expresamente los efectos y límites de su sentencia sobre los actos de determinación del Impuesto a la Renta, indicando que el reconocimiento de la vigencia del beneficio del crédito tributario por reinversión era sin perjuicio de la facultad de fiscalización posterior de la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, y que cualquier cuestionamiento a una eventual liquidación o reliquidación de la deuda producto del fallo (entiéndase Impuesto a la Renta) debía ventilarse en las vías correspondientes, esto es, en la vía administrativa y, de ser el caso, en el proceso contencioso administrativo.

No obstante ello, de manera paralela, la mencionada universidad también solicitó al Juzgado que se requiera a la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria y al Ministerio de Educación el cumplimiento de la Sentencia del Tribunal Constitucional, disponiéndose que dicha Superintendencia deje sin efecto la Resolución de Intendencia N° 015-015-0001233 en el extremo que rectificaba el monto del crédito tributario por

reinversión en educación. Asimismo, solicitó que, de manera general, se ordene a la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria que se abstenga de emitir actos administrativos que ajusten el monto del crédito tributario por reinversión en educación.

Como se observa, la Universidad Alas Peruanas no sólo se limitó a solicitar la ejecución de lo resuelto por el Tribunal Constitucional en la Sentencia de fecha 05 de noviembre de 2013, esto es, el reconocimiento del crédito tributario por reinversión en educación, sino que bajo el pretexto de la ejecución de sentencia, introdujo como nueva pretensión una cuestión que no fue materia de controversia en el proceso ni de pronunciamiento por el Tribunal Constitucional, esto es, que se establezca cuál es la base de cálculo del crédito tributario por reinversión en la educación, cuestión que ya había sido sometida por la misma universidad ha conocimiento del Juez Contencioso Administrativo (Expediente N° 5787-2013-0-1801-JR-CA-21), pues así lo dispuso el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 4700-2011-PC/TC.

Tal situación no fue observada por el Juzgado, el que resolvió:

“1.Declarar inaplicable a la parte demandante, el contenido de la Resolución de Secretaria General 0500-2013-ED, de fecha 12 de junio del 2013, en consecuencia se ordena al Ministerio de Educación, a efectos de que en el plazo de cuatro días de notificada con la presente resolución, proceda a recepcionar el programa de reinversión por educación presentado por la parte demandante y que fuera desestimado mediante la resolución de secretaría general anteriormente referida.

2.Declarar inaplicable la Resolución de Intendencia de la Sunat 015-015-0001233, de fecha 26 de junio del 2013, en el extremo que pretende desconocer y modificar los montos aprobados por el Ministerio de Educación para la aplicación del crédito por reinversión al amparo del artículo 13.2 del Decreto Supremo 047-97-EF, en consecuencia cumpla la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en un plazo de cuatro días de notificada, con emitir una nueva resolución mediante la cual se reconozca a la universidad Alas Peruanas S.A. los montos aprobados por el Ministerio de Educación para la aplicación del crédito por reinversión al amparo del artículo 13.2 del Decreto Supremo 047-97-EF.

3.Declarar inaplicable cualquier acto que en contravención a lo resuelto por el Tribunal Constitucional, pretenda desconocer y modificar los montos aprobados por el Ministerio de Educación para la aplicación del crédito por reinversión al amparo del artículo 13.2 del Decreto Supremo 047-97-EF.”

Como se aprecia, lo resuelto por el Juzgado en los puntos 2 y 3 de la Resolución N° 14 excedió lo resuelto por el Tribunal Constitucional, pues no sólo se ordena reconocer la vigencia del crédito tributario por reinversión en educación, sino que adicionalmente a ello, en contra del texto expreso del artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882 y de lo resuelto por el Tribunal Constitucional, establece que el monto de la renta reinvertible que sirve de base de cálculo del crédito tributario por reinversión es el monto establecido por el propio contribuyente en el programa de reinversión, sin posibilidad de fiscalización posterior de la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria, a pesar que el propio Tribunal Constitucional reconoció el ejercicio de esta facultad y determinó que cualquier controversia sobre la determinación de la deuda debe efectuarse en la vía correspondiente.

Ciertamente, en los fundamentos vigésimo primero a vigésimo tercero de la Sentencia materia de cumplimiento, el Tribunal Constitucional de manera expresa reconoce que la Administración Tributaria en mérito de la facultad de fiscalización posterior prevista en el mismo artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882 puede verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y liquidar la base de cálculo del crédito tributario por reinversión en educación.

Como se observa, el artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882, establece de manera expresa que el monto reinvertido por la institución educativa debe provenir de la reversión total o parcial de su renta reinvertible. Es decir, para que pueda considerarse como crédito tributario el 30% del monto reinvertido, la inversión en educación realizada por la institución educativa no debe provenir de cualquier fuente de financiamiento sino de la aplicación parcial o total de su renta reinvertible.

En ese sentido, el crédito tributario no es ilimitado o incondicionado como señala el demandante, sino que tiene como límite de referencia el 30% del monto total de la renta reinvertible. Así, por ejemplo, en términos sencillos, si la renta reinvertible es 120 y la institución educativa decide invertir parcialmente dicho monto, por ejemplo, 100, el crédito tributario corresponderá al 30% de los 100 reinvertidos, esto es, 30. Por otro lado, si la institución educativa decide invertir los 120 de su renta reinvertible más 30 adicionales (proveniente de cualquier otra fuente de financiamiento), sólo podrá tomar como crédito tributario el 30% de 120 y no el 30% de 150, ya que de manera expresa el

artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882 señala que el crédito corresponde al 30% del monto reinvertido, es decir al que proviene de la reversión total o parcial de su renta reinvertible.

Atendiendo a que el monto reinvertido proviene de la renta reinvertible, y no de cualquier fuente de financiamiento, y que corresponde a la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria y no al Ministerio de Educación determinar cuál es la renta obtenida por una empresa para fines tributarios, es claro que el monto consignado como monto total del programa de reinversión, aun cuando haya sido aprobado de manera automática por el Ministerio de Educación, es susceptible de ser revisado por la Administración Tributaria en una fiscalización posterior, no con la finalidad de desconocer el programa presentado, sino para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, ya que el cálculo del crédito tributario aplicable debe verificarse en función de la renta reinvertible efectivamente reinvertida en la ejecución del programa de reinversión y no simplemente del monto consignado como reinvertido.

En atención a ello, el propio artículo 13° del Decreto Legislativo establece de manera expresa que la aprobación automática del programa de reinversión en educación, es sin perjuicio de la fiscalización posterior que pueda efectuar la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria, pues puede ocurrir que los contribuyentes declaren en el programa de reinversión un monto superior al que corresponde al monto total de su renta reinvertible, siendo

facultad de la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria y no del Ministerio de Educación, determinar cuál es esa renta reinvertible.

En ese sentido, dado que no es suficiente reconocer la vigencia del beneficio del crédito tributario por reinversión en la educación previsto en el Decreto Legislativo N° 882 y la aprobación automática del programa de reinversión, para efectuar la determinación concreta del crédito tributario y su aplicación concreta en la determinación de la deuda tributaria por Impuesto a la Renta, el Tribunal Constitucional reconoció expresamente en la Sentencia N° 4700-2011-PC/TC la facultad de fiscalización posterior de la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria y estableció de manera expresa que la determinación de la deuda tributaria y cualquier controversia sobre la misma debe efectuarse en la vía correspondiente.

Sin embargo, el Juzgado contraviniendo lo expresamente señalado por el Tribunal Constitucional, concluyó en el fundamento cuarto y quinto de la Resolución N° 14 de fecha 26 de junio de 2014, que la Administración Tributaria no puede ejercer su facultad de fiscalización posterior.

Así pues, a modo de conclusión sobre la formulación del problema debemos señalar que las posiciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria sumadas a la de otras instituciones del Estado respecto de la vigencia del crédito tributario por reinversión en la Ley de

Promoción de la Inversión en Educación originan problemas en el proceso de recaudación de dicha Superintendencia Nacional.

En efecto, dado que los valores que emite Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria en relación al cobro del tributo dejado de pagar en aplicación del crédito tributario por reinversión pueden ser impugnados sobre la base de lo expuesto precedentemente, sin que el contribuyente tenga que pagarlos, implica que no exista recaudación efectiva del Impuesto a la Renta.

1.3 Justificación teórica

El 8 de noviembre de 1996, al amparo del artículo 15° de la Constitución Política del Perú³³, el Poder Ejecutivo emitió el Decreto Legislativo N° 882, en cuyo artículo 13° se recogió y reguló para los centros de enseñanza privada, el crédito tributario por reinversión. El contenido de este crédito era claro, sin embargo, no lo era la categoría jurídica a la que pertenecía. También era claro que el artículo 11° del mismo Decreto Legislativo dispuso que las instituciones educativas particulares –entre las que se encuentran las universidades particulares– se regirían por las normas del Régimen General del Impuesto a la Renta³⁴.

³³ Promulgada el 29 de diciembre de 1993 y vigente desde el 31 de diciembre del mismo año.

³⁴ Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 8 de noviembre de 1996.

De manera generalizada, no existe inconveniente para admitir que el mencionado crédito tributario por reinversión estuvo vigente hasta el año 1999. La cuestión jurídicamente relevante se plantea respecto de la vigencia del mismo para los ejercicios fiscales del año 2000 hacia adelante. Tal situación intentó ser resuelta a través del Decreto Legislativo N° 1087³⁵ y posteriormente con la Ley N° 29766³⁶. Sin embargo, posteriores pronunciamientos jurisdiccionales, no puede afirmarse con certeza cuál es la situación legal del beneficio tributario a favor de las instituciones educativas particulares, consistente en un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido.

A efecto de entender los alcances del problema y, consecuentemente, explicar por qué se justifica el presente proyecto es pertinente señalar que toda disposición legal se compone de un conjunto de palabras que conforma su enunciado lingüístico, el cual suele ser denominado como “disposición”. Los enunciados se han de interpretar a fin de determinar su sentido normativo, que es lo que precisamente vinculará a sus destinatarios³⁷. Los sentidos normativos están conformados por contenidos deónticos y suelen denominarse “normas”. De modo que a toda disposición le sigue al menos una norma³⁸.

³⁵ Decreto Legislativo N° 1087, Normas en Educación para el mejor aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 28 de junio de 2008.

³⁶ Ley N° 29766, Ley que precisa el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 1087, Decreto Legislativo que aprueba Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicada el 23 de julio de 2011.

³⁷ GUASTINI, Riccardo. Estudios sobre la interpretación jurídica. Editorial Porrúa, México, 1999, página 11.

³⁸ DÍAZ REVORIO, Javier. Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional, Lex Nova, Valladolid, 2001, págs. 35 a 38.

Aquí conviene destacar dos situaciones que se presentan a la hora de la interpretación jurídica o determinación de la norma desde una disposición. Una es el llamado principio de utilidad de las leyes; y el otro es el llamado principio de permanencia de las leyes, íntimamente vinculados el uno al otro.

El principio de utilidad de las leyes es una exigencia de racionalidad de las mismas. Según este principio se ha de interpretar las disposiciones legales de modo que no se llegue a concluir normas absurdas o inútiles. Una consecuencia necesaria de este principio es la exigencia de atribuir a las disposiciones sólo sentidos normativos razonables que puedan agregar eficacia a su validez jurídica. Pero no basta la razonabilidad del sentido interpretativo, sino que tal ha de ajustarse a los sentidos interpretativos que se asignen a las distintas disposiciones constitucionales.

En este marco se coloca el principio de permanencia o de conservación de las leyes, el cual se presenta como una exigencia de eficacia del ordenamiento jurídico. Según este principio se ha de interpretar las disposiciones legales atribuyéndole normas que permitan la conservación y consecuente eficacia de la ley. Una consecuencia necesaria de este principio es que de las disposiciones sólo se podrán concluir normas que se ajusten al orden constitucional vigente, de modo que una ley será tenida como inconstitucional sólo si no es posible concluir de ella una interpretación (o norma) ajustada a la

Constitución (principio de interpretación conforme a la Constitución³⁹.

Ahora bien, el Decreto Legislativo N° 882⁴⁰ contiene un artículo 13° que entró en vigencia el 1 de enero del año 1997, cuya fórmula lingüística es la siguiente:

“Artículo 13°.- Las Instituciones Educativas Particulares, que reviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por re-inversión equivalente al 30% del monto reinvertido.

La reinversión sólo podrá realizarse en infraestructura y equipamientos didácticos, exclusivos para los fines educativos y de investigación que corresponda a sus respectivos niveles o modalidades de atención, así como para las becas de estudios. Mediante Decreto Supremo se aprobará la relación de bienes y servicios que serán materia del beneficio de reinversión.

Los bienes y servicios adquiridos con las rentas reinvertibles serán computados a su valor de adquisición, el cual en ningún caso podrá ser mayor al valor de mercado. Tratándose de bienes importados, se deducirán los impuestos de importación si fuere el caso.

³⁹ HESSE, Konrad. Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 20. Auflage, C. F. Müller, Heidelberg, 1999, págs. 30 a 33.

⁴⁰ Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 8 de noviembre de 1996.

Los programas de reinversión deberán ser presentados a la autoridad competente del Sector Educación con copia a la SUNAT con una anticipación no menor a 10 días hábiles al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. Los referidos programas de reinversión se entenderán automáticamente aprobados con su presentación.

La aprobación a que se refiere el párrafo anterior es sin perjuicio de la fiscalización posterior que pueda efectuar la SUNAT.

Las características de los programas de reinversión, así como la forma, plazo y condiciones para el goce del beneficio a que se refiere el presente artículo, se establecerán en el Reglamento”.

Según se aprecia, el citado artículo 13°, entre las disposiciones que plantea, contiene una norma que establece un beneficio tributario de reinversión en educación, condicionado al cumplimiento de determinados requisitos.

Ahora bien, para la determinación de los sentidos interpretativos o normas de esta disposición, antes de cualquier otra consideración resulta relevante determinar si el crédito por reinversión creado en la disposición legal transcrita era o no un beneficio tributario. En referencia a esta consideración, es posible formular dos normas desde la referida disposición legal:

NORMA 1:

Supuesto de hecho: Las instituciones educativas particulares, que reinviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras instituciones educativas particulares, constituidas en el país.

Consecuencia Jurídica: tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido, el cual tiene naturaleza de beneficio tributario.

NORMA 2:

Supuesto de Hecho: Las instituciones educativas particulares, que reinviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras instituciones educativas particulares, constituidas en el país.

Consecuencia Jurídica: tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido, el cual no tiene naturaleza de un beneficio tributario.

Una y otra norma llevaban a posiciones jurídicas distintas respecto de la vigencia temporal del crédito tributario por reinversión. Cuando fue emitido el Decreto Legislativo N° 882⁴¹ se encontraba vigente el artículo VII del Código Tributario que establecía que toda exoneración o beneficio tributario concedido

⁴¹ Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 8 de noviembre de 1996.

sin señalar plazo, se entendía otorgado por tres (3) años, precisando que no había prórroga tácita.

Así, la Norma 1 nos lleva a que el crédito por reinversión tuviese sólo una vigencia de tres años; mientras que la Norma 2 nos lleva a que tal crédito tuviese una vigencia indefinida en el tiempo. Los titulares del crédito por reinversión habrían tenido como posición jurídica la de ser titulares sólo por tres años en el primer caso; e indefinidamente en el segundo.

Desde un punto de vista estrictamente dogmático, hay quienes sostienen consideraciones que podrían sugerir que hay razones más fuertes para interpretar que el crédito tributario por reinversión no debe ser considerado como un beneficio tributario. Entre las aludidas razones se puede mencionar:

1. En la ciencia de la interpretación jurídica existen varios métodos de interpretación. Dentro de ellos el literal es considerado por gran parte de la doctrina como el menos significativo, al punto que su sola consideración permite construir construcciones incorrectas y soluciones injustas. Así, el solo lenguaje es siempre convencional y normalmente puede referir más de un significado; además, la razón de una norma no se encuentra en las palabras que conforman el texto, sino en la naturaleza de las cosas, y ésta no depende del texto. Si una disposición legal denomina una concreta realidad de una determinada manera, tal denominación sólo será razonable –y jurídica por justa– si se condice con las exigencias de la naturaleza jurídica.

2. En referencia al Decreto Legislativo N° 882⁴², si bien es cierto en el texto del artículo 13° se denomina “beneficio” al crédito tributario por reinversión, al momento de construir la norma debe evaluarse si tal disposición es o no jurídicamente correcta. Debiera ser tal si la denominación “beneficio” se condice con la naturaleza jurídica del crédito tributario por reinversión.
3. La naturaleza jurídica del “beneficio”, en este caso viene conformada por dos elementos: uno es el trato de favor que conlleva de forma esencial; el otro es su finalidad, ayudar a soportar la carga del tributo a quienes no tienen o tienen una reducida capacidad contributiva⁴³. Estos elementos son la justificación para entender al beneficio como una razonable excepción al principio de igualdad en tanto permite al contribuyente gozar de un tratamiento fiscal más beneficioso que a otros.
4. Así pues, una parte de la doctrina sostiene que la naturaleza jurídica del crédito tributario por reinversión no se ajustaría a estos dos elementos, habida cuenta que no existe un trato de favor, sino que por el contrario, el crédito se utilizará sólo si se cumple con una contraprestación reglada, que es reinvertir parte de las utilidades del ejercicio fiscal en el propio u otro distinto centro privado de educación. Asimismo, no nace con el objetivo de ayudar a quien no puede soportar una determinada carga tributaria por tener

⁴² Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 8 de noviembre de 1996.

⁴³ LOBO TORRES, Ricardo. Curso de Dereito Financeiro e Tributário, 18 edición, Renovar, Río de Janeiro, 2011, página 308.

reducida capacidad contributiva, sino que nace como una justa exigencia de equiparación entre el régimen tributario aplicable a las instituciones educativas sin fines de lucro con aquellas otras con fines de lucro cuando se trata de utilidades reinvertidas. De esta manera, el crédito tributario por reinversión resulta siendo parte esencial del régimen tributario especial creado por el Decreto Legislativo N° 882⁴⁴ para los centros de enseñanza privada y que tienen por finalidad promover la inversión y participación privada en el ámbito de la educación.

5. De esta manera, jurídicamente una parte de la doctrina sostiene que es un error legislativo haber denominado como beneficio al crédito por reinversión; siendo que no habría razón en la consideración del crédito por reinversión como un beneficio, sino más bien al ser manifiesta la contravención de la naturaleza (jurídica) de las cosas, el operador jurídico (particularmente, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria), no podrá establecer como norma del artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882⁴⁵, aquella que considere como beneficio al crédito por reinversión.

1.4 Justificación práctica

Los criterios interpretativos señalados precedentemente pueden sustentar la

⁴⁴ Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 8 de noviembre de 1996.

⁴⁵ Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 8 de noviembre de 1996.

vigencia de las normas legales y pronunciamientos jurisdiccionales emitidos por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Fiscal que a la fecha conforman el marco legal aplicable al beneficio tributario a favor de las instituciones educativas particulares, consistente en un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido.

En relación con las normas que han sido emitidas a lo largo del tiempo intentando resolver el problema, no han tenido el efecto deseado siendo que, por el contrario, han agudizado la falta de claridad del marco normativo vinculado a este beneficio tributario.

Por su parte, el Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional, si bien han emitido resoluciones vinculadas con el aludido crédito tributario, no han aclarado la situación jurídica de este, generando el efecto contrario acerca de la interpretación de su vigencia.

Esta situación justifica la presente tesis pues su conclusión respecto de la vigencia del crédito tributario por reinversión, podrá ser aplicada por las entidades educativas que utilizaron el crédito por reinversión, por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, el Ministerio de Educación y por las entidades que tienen a su cargo la solución de conflictos de naturaleza tributaria.

1.5 Objetivos

1.5.1 Objetivo General

Determinar si el crédito por reinversión de utilidades en la Ley de Promoción de la Inversión en Educación estuvo vigente con posterioridad al 31 de diciembre de 1999.

1.5.2 Objetivos Específicos

1. Establecer la naturaleza del crédito por reinversión de utilidades en la Ley de Promoción de la Inversión en Educación, es decir, si califica como beneficio tributario.
2. Determinar si la aplicación del crédito por reinversión de utilidades en la Ley de Promoción de la Inversión en Educación, ha originado problemas a la gestión de recaudación del Impuesto a la Renta para la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

CAPÍTULO 2: MARCO CONCEPTUAL

2.1 Antecedentes de investigación

En relación con la presente investigación, a continuación se pasa a exponer lo comentado por diversos tratadistas. Al respecto, Castillo-Córdova (2011) en “¿Está Vigente El Crédito Tributario por Reinversión a Favor De Centros De Enseñanza Privada? Una Respuesta Desde La Interpretación Jurídica” con un método analítico descriptivo, plantea que el Decreto Legislativo N° 882 recogió y reguló para los centros de enseñanza privada, el crédito tributario por reinversión. El contenido de este crédito era claro, sin embargo, no lo era la categoría jurídica a la que pertenecía. Indica que no existe inconveniente para admitir que el crédito tributario por reinversión estuvo vigente hasta el año 1999. La cuestión jurídicamente relevante se plantea respecto de la vigencia del mismo para los ejercicios fiscales del año 2000 hacia adelante. Esta falta de claridad intentó ser resuelta a través del Decreto Legislativo N° 1087 y posteriormente con la Ley N° 29766. En este contexto de poca claridad generada por una pésima técnica legislativa, es que plantea una serie de cuestiones jurídicas relevantes. El autor sólo aborda una: ¿Cuál es o ha sido la vigencia temporal del crédito tributario por reinversión y qué papel ha desempeñado el Decreto Legislativo N° 1087 y la Ley N° 29766 en la definición del alcance temporal del mismo? Destaca dos situaciones que se presentan a la hora de la interpretación jurídica o determinación de la norma desde una disposición. Una, el llamado principio de utilidad de las leyes; y el otro el

llamado principio de permanencia de las leyes, íntimamente vinculados el uno al otro. El principio de utilidad de las leyes es una exigencia de racionalidad de las mismas, y el principio de permanencia o de conservación de las leyes, una de eficacia del ordenamiento jurídico. Seguidamente trata de determinar si el crédito por reinversión tiene la naturaleza de beneficio tributario o no. En caso de tenerlo hubiera tenido una vigencia de 3 años, en caso que no, vigencia permanente. Concluye indicando que desde una consideración estrictamente dogmática hay más razones y razones más fuertes, para considerar que el crédito tributario por reinversión no debía ser considerado como un beneficio tributario; y que en tal sentido, al no constituir un beneficio tributario en sentido estricto, no le era aplicable el entonces vigente artículo VII del Código Tributario, por lo que su vigencia no se limitó hasta el ejercicio fiscal del año 1999.

Ruiz de Castilla (2011) en “Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios” con un método analítico descriptivo, aborda el tema ofreciendo una visión integral de los mecanismos tributarios de desgravación tributaria. Argumenta que desde la segunda mitad del siglo XX, existen importantes investigaciones para el desarrollo de la teoría sobre la “imposición tributaria” que analizan la hipótesis de incidencia (descripción legal de hecho que genera el nacimiento de la obligación tributaria) y la propia obligación tributaria (acreedor, deudor, base imponible, alícuota, crédito y extinción) pero que no abundan las investigaciones sobre la “no imposición tributaria” donde se encuentran las figuras que apuntan a la inexistencia, reducción o eliminación de

la carta tributaria que son la inmunidad, inafectación, exoneración, beneficio e incentivo tributario. En un primer momento, aborda los aspectos comunes de las instituciones que analiza tales como género y especie, vinculación con el tributo, principio de legalidad, efecto desgravatorio y naturaleza. Seguidamente analiza cada una las siguientes figuras tributarias: inmunidad tributaria, inafectación tributaria, exoneración tributaria, beneficio tributario e incentivo tributario. En cada caso ofrece concepto, alcances y diferencias. Seguidamente estudia los aspectos comunes para las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios que son el inicio de la vigencia de las normas particulares que introducen desgravaciones y el plazo de vigencia aplicable a cada una de estas figuras. Sobre el inicio de la vigencia de las normas desgravatorias propone que en todos los casos el inicio de la vigencia sea el primero de enero del año que sigue a la fecha de su publicación en el diario oficial; y que sean publicadas durante el primer semestre del año anterior con la finalidad de que los órganos competentes para preparar los presupuestos tengan tiempo suficiente durante el segundo semestre para evaluar y cuantificar el impacto de las desgravación y tomar las medidas presupuestales que correspondan, de forma tal que el presupuesto público que corresponde al año de inicio de vigencia de la norma desgravatoria tenga más consistencia en cuanto a la previsión de objetivos, metas y efectivo financiamiento.

Alva (2011) en “El Crédito Por Reinversión en el Sector Educación: ¿Aún sigue Vigente?” con un método analítico descriptivo, analiza los alcances de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, que empezó a regir a partir del 01

de enero de 1997. Añade que dicha norma estableció las condiciones y garantías para promover la inversión en servicios educativos, con la finalidad de contribuir a modernizar el sistema educativo y ampliar la oferta y la cobertura; y que sus disposiciones se aplican a todas las Instituciones Educativas Particulares en el territorio nacional, tales como centros y programas educativos particulares, cualquiera que sea su nivel o modalidad, institutos y escuelas superiores particulares, universidades y escuelas de postgrado particulares y todas las que estén comprendidas bajo el ámbito del Sector Educación. Añade que dicha norma estableció un beneficio tributario denominado “Crédito por Reinversión” equivalente al 30% del monto reinvertido. Continúa señalando que el beneficio, al ser aprobado sin señalar plazo de vigencia, le era perfectamente aplicable la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario (vigente en el momento de aprobación del Decreto Legislativo N° 882), la cual determinaba que “Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado por tres (3) años. No hay prórroga tácita”. Entiende que en tal sentido, el beneficio del crédito por reinversión solo tuvo vigencia hasta el 31 de diciembre de 1999. Continúa indicando que pese a ello, el 23 de julio de 2011 se publicó la Ley 29766 la cual precisó que los beneficios tributarios señalados en el Decreto Legislativo N° 882, dentro de los que se encontraba el crédito por reinversión, caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1087, es decir hasta el 29 de junio de 2008. En opinión del autor, el efecto de la Ley N° 29766 es ampliar el plazo del beneficio de reinversión por los años 2000 hasta el 2008, pese a que el mismo ya venció el 31 de diciembre de 1999. Concluye mencionado que dicho hecho resulta polémico en términos

jurídicos por cuanto una norma interpretativa no puede otorgar vigencia a una norma derogada o sin vigencia jurídica. En razón de ello, concluye indicando su posible derogatoria por parte del Congreso.

El Ministerio de Economía y Finanzas (2003) en “Análisis de las Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su Eliminación” con un método analítico descriptivo, aborda todas las exoneraciones e incentivos tributario vigentes en el Perú al año 2003. Analiza los beneficios tributarios para el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas, Derechos Arancelarios e Impuesto Extraordinario de Solidaridad. Señala que la Ley de Promoción de la Inversión Privada en la Educación establece como objetivo general, la promoción de la inversión en servicios educativos para contribuir a modernizar el sistema y ampliar la oferta y cobertura. Con la medida se espera fomentar la inversión y participación del sector privado para dar mayor flexibilidad a la prestación de servicios educativos en el país. Sin embargo añade que los efectos de la ley sobre la inversión privada en el sector no han sido claros. No se observan cambios de tendencia importantes en el crecimiento de la oferta privada de servicios educativos a partir de la vigencia de la norma. Cuestiona que la aplicación del referido beneficio no está condicionado a la generación de utilidades por parte de las instituciones educativas particulares, sino simplemente a su inversión efectiva, es decir, las referidas instituciones pueden generar pérdidas y seguirían utilizando el mencionado beneficio, que inclusive puede ser arrastrado hasta que se agote. En este último caso no existe un plazo máximo de utilización, como si ocurre en

otros sectores (por ejemplo, sector minero). Esta situación, no resultaría coherente, en la medida que no es posible mantener en forma indefinida la aplicación de un beneficio, máxime si el crédito por reinversión está amparado en un programa de reinversión que tiene un plazo máximo para su ejecución, que es de cinco años. Finalmente, sugiere eliminar el crédito por reinversión en la actividad educativa en el 2006 dado que no se observa un impacto positivo de la medida sobre la oferta privada de servicios educativos; que la eliminación de la medida no afecta los costos de la provisión de servicios educativos; y que administrar este beneficio tributario genera un costo relativamente elevado para la Administración Tributaria.

Alvarado (2001) en “algunos aspectos jurídicos a considerarse en el crédito tributario por reinversión en la educación: tratamiento tributario alternativo o modificaciones” analiza en su integridad la norma que crea el crédito tributario por reinversión, esto es el Decreto Legislativo N° 882. Usa un método analítico descriptivo y establece los alcances de crédito y su forma de aplicación a las instituciones educativas particulares, que son las entidades que pueden aplicar el dicho beneficio tributario habida cuenta que las instituciones educativas estatales están inafectas al Impuesto a la Renta. Seguidamente hace un recuento de todos los requisitos que debe cumplir un contribuyente para tener derecho al crédito por reinversión. Asimismo, cuestiona la denominación del beneficio tributario de “crédito por reinversión” dado que considera que se trata de un “crédito por inversión”. En otro apartado, también cuestiona que el crédito que analiza no tenga un periodo de vigencia, tal como si existe para el sector

minero. También propone dos sistemas alternativos para la aplicación del crédito por reinversión, que están supeditados a la existencia de utilidades. Seguidamente estudia la categoría del crédito por reinversión para determinar si se trata de un crédito con derecho a devolución o sin derecho a devolución. Analiza las características de los créditos sin derecho a devolución y de los créditos con derecho a devolución y encuentra que el crédito por reinversión tiene algunas similitudes con ambas categorías de créditos pero concluye en el crédito por reinversión es uno sui generis y que no corresponde a ninguna de las dos categorías analizadas. Por otra parte, añade quienes son los sujetos que pueden aplicar el crédito por reinversión así como los bienes sobre los cuales puede efectuarse la reinversión. También analiza el tema de la capitalización del monto invertido y señala que debería ser una exigencia legal para evitar el uso indebido del beneficio tributario. Finalmente aborda el tema de los programas de reinversión, su contenido, la aprobación por el Ministerio de Educación, modificación, información sobre los avances de la ejecución, ejecución total, constancia de ejecución y las cuentas contables de control que deben llevar los sujetos que efectúen la inversión y que apliquen el crédito. Finaliza con conclusiones y recomendaciones.

2.2 Bases Teóricas

Para el desarrollo de la presente investigación es necesario abordar la evaluación teórica de conceptos directamente vinculados con las variables que la justifican. En ese sentido, debe revisarse planteamientos doctrinarios, es

decir, doctrina especializada sobre los beneficios tributarios, la vigencia de las normas en el tiempo, y lo referido a las normas de precisión a fin de poder analizar las normas que conforman nuestro ordenamiento jurídico, vinculadas con el crédito tributario por reinversión en educación equivalente 30% del monto reinvertido.

Además, también debe abordarse el enfoque económico de los aludidos beneficios habida cuenta que podría considerar elementos de juicio diferentes a los estrictamente jurídicos.

2.2.1 Beneficios tributarios – Enfoque Jurídico

Naturalmente el “beneficio” observa dos elementos; el trato diferente en favor de alguien respecto de terceros que se encuentran en similar situación, y la ayuda en sí misma. Así pues, estos elementos son la justificación para entender al beneficio como una razonable excepción al principio de igualdad en tanto permite al contribuyente gozar de un tratamiento fiscal más beneficioso que a otros.

En tal sentido, cabe citar a Héctor B. Villegas quien señala que *la potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos*⁴⁶.

⁴⁶ VILLEGAS, Héctor B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 8ava edición actualizada y ampliada, 2003, páginas 252 – 253. Buenos Aires, Argentina.

En la misma línea, para Giuliani Fonrouge⁴⁷, el poder tributario significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. A decir del citado autor, dicho poder tiene tres elementos esenciales: i) abstracto, ya que existe antes de su ejercicio, derivando tal cualidad de la soberanía estatal; ii) permanente, sólo puede extinguirse con el Estado mismo, en tanto subsista, habrá poder de gravar y también de desgravar; iii) irrenunciable e indelegable, el Estado no puede renunciar de dicho atributo, el mismo que sólo ser ejercido a través de normas con rango de ley.

En ese sentido, dicha facultad supone la posibilidad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de su riqueza o patrimonio para atender las necesidades públicas.

La potestad tributaria del Estado como mecanismo para la obtención de recursos, ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional al señalar que el Estado, para el desarrollo de sus distintas actividades, requiere de un sustento económico, el cual, como resulta natural, debe provenir fundamentalmente de las contribuciones que sus ciudadanos realicen, porque, de otra forma, sería prácticamente imposible financiar los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas a su cargo. Para que estas contribuciones no estén

⁴⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I, Novena Edición. Buenos Aires: La Ley, 2004, páginas 333 – 334.

sujetas a la libre voluntad de los ciudadanos, el pueblo, a través de la Constitución, ha dotado al Estado del poder suficiente para establecer unilateralmente prestaciones económicas de carácter coactivo, que deben ser satisfechas por los sujetos que él determine. Es lo que se denomina la potestad tributaria, en virtud de la cual el Estado se encuentra habilitado para crear, modificar o suprimir tributos, o exonerar de ellos y, en general, para regular todos y cada uno de los elementos sustanciales que los configuran⁴⁸.

Adicionalmente, el establecimiento de tributos cumple con una función redistributiva, en la medida que son los sujetos que cuentan con mayores recursos quienes deben concurrir en mayor proporción al sostenimiento del Estado, siendo la capacidad contributiva de las personas el presupuesto a partir del cual el deber de contribuir puede ser exigible a los ciudadanos⁴⁹.

El deber de contribuir con las cargas públicas se constituye así en un elemento esencial de todo sistema tributario, toda vez que el establecimiento de tributos tiene por finalidad procurar al Estado de los fondos necesarios para cumplir con sus fines, los cuales se orientan a la satisfacción de las necesidades públicas en beneficio de los propios ciudadanos.

⁴⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0918-2002-AA/TC.

⁴⁹ FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. La capacidad contributiva. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra Editores, 2006.

Reconocida la Potestad Tributaria del Estado, ésta debe estar articulada con límites y principios que legitimen la facultad de dictar normas jurídicas que crean tributos y posibilitan su cobro.

Así se tiene como garantía (límite formal) al Principio de Legalidad. Esta garantía formal se complementa con otras garantías materiales que constituyen límites en cuanto al contenido de la norma tributaria⁵⁰. Entre estas se puede mencionar la capacidad contributiva, la generalidad, la igualdad, la proporcionalidad, la equidad, la no confiscatoriedad y la razonabilidad.

Estos principios constitucionales constituyen las pautas a las que deben sujetarse los poderes públicos en el ejercicio del poder tributario o en la aplicación de los tributos. A decir de Julio Fernández Cartagena, estos principios cumplen una doble función: Por un lado, son límites a la imposición de tributos y por otro lado se constituyen en verdaderos derechos subjetivos en cabeza de los contribuyentes de manera que, ante su inobservancia por parte del legislador, el contribuyente podrá acudir a los tribunales y exigir tutela jurisdiccional efectiva amparándose en la vulneración de dichos principios.

Conforme se aprecia, si bien el Estado goza de potestad tributaria, ésta facultad debe ser ejercida de manera orgánica, coherente y en estricto cumplimiento de

⁵⁰ En la Sentencia recaída en el Expediente N° 5406-2006-PA/TC, del 8 de julio de 2008, se ha señalado que el Principio de Legalidad en materia tributaria materializado en el aforismo «*nullum tributum sine lege*», se expresa como la imposibilidad de requerir un pago o establecer algún tipo de sanción, si una ley o norma de rango equivalente no lo ha previsto. Así, el Principio de Legalidad no sólo se erige como un límite al ejercicio de la potestad tributaria del estado, sino también como una garantía para los contribuyentes.

los principios que regulan la tributación garantizando así a los ciudadanos el establecimiento de un adecuado sistema tributario.

En nuestro país, la potestad tributaria se encuentra reconocida en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, la que, entre otras consideraciones, dispone que *los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio*⁵¹.

Ahora bien, siendo que el Estado detenta el Poder Tributario y, consecuentemente, puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonio para atender las necesidades públicas; también puede neutralizar la consecuencia derivada de la ocurrencia del supuesto descrito en la norma que crea la obligación tributaria, a través de exenciones y beneficios tributarios. De ello se puede indicar que un tratamiento más favorable con respecto a un régimen de alcance general no sólo considera

⁵¹ Promulgada el 29 de diciembre de 1993 y vigente desde el 31 de diciembre del mismo año.

al pago del tributo, sino a los aspectos ligados al tributo (plazo para el pago, monto del tributo).

Conforme lo señala Giuliani Fonrouge “*una consecuencia inevitable del poder de gravar es la potestad de desgravar, de eximir de la carga tributaria (...)*”⁵².

De acuerdo al citado autor, la exención es una manifestación del deber de contribuir y se trata de una norma que determina la sujeción al tributo pero que puede llevarse a cabo con distintas modalidades, y que el deber de contribuir puede ir de una mera exigencia de deberes formales hasta la imposición de un deber de pago, en cuantía y en condiciones diversas. Asimismo, considera que en la exención el legislador matiza las consecuencias para ciertos casos concretos de la realización del hecho imponible, configurando la obligación tributaria por importe inferior al ordinario o, incluso eliminándolo.

De igual modo, Washington Lanziano⁵³, señala que *el poder tributario, inherente al Estado, cuya organización constitucional autolimita su ejercicio, conlleva por ser consustanciales, las facultades de gravar, desgravar, derogar, suspender o modificar las normas tributarias, hacer permanentes tributos temporales, así como desarrollar todas las ínsitas atribuciones, entre otras las de exonerar, salvo que le esté vedado.*

⁵² GIULIANI FONROUGE, Carlos M., op. cit., Página 279.

⁵³ WASHINGTON LANZIANO. Teoría General de la Exención Tributaria. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1979, página 66.

En tal sentido, en tanto que la potestad tributaria del Estado involucra no solo la facultad de crear tributos sino también la de establecer tratamientos tributarios diferenciados, como son las exoneraciones o desgravaciones por ejemplo, la potestad para establecer dichas medidas también se encuentra sujeta y limitada por los principios constitucionales que rigen la tributación, así como los que rigen para el establecimiento de un adecuado sistema tributario; lo contrario podría llevar a situaciones de desigualdad injustificada y tratamientos tributarios arbitrarios basados en motivaciones discrecionales.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha señalado que los beneficios tributarios son tratamientos normativos que implican por parte del Estado una disminución total o parcial del monto de la obligación tributaria o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación. Por lo tanto, el objetivo de los beneficios tributarios es reducir la base imponible o disminuir la alícuota (tasa nominal)⁵⁴. Según ello, la consecuencia de la exención o beneficio tributario es impedir (total o parcialmente) que la realización del supuesto descrito en la norma tributaria se traduzca en el mandato de pago normal. Dicho tratamiento también debe cumplir con las garantías que rige el establecimiento de las obligaciones tributarias, como es el de legalidad o reserva de ley⁵⁵.

⁵⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0042-2004-AI, de fecha 13 de abril de 2005. En <http://www.tc.gob.pe/>

⁵⁵ Si bien doctrinariamente se identifica el principio de legalidad con el principio de reserva de ley, en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2689-2004-AA/TC del 20 de enero de 2006 se ha señalado que no existe identidad entre el principio de Legalidad y el de Reserva de Ley. Mientras que en el principio de Legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se encuentra sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de Reserva de Ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.

A nivel de la doctrina internacional no existe uniformidad respecto de lo que debe entenderse por aquellas medidas de carácter tributario que establecen un tratamiento tributario diferenciado y/o especial en beneficio de determinados sujetos, actividades o zonas en particular.

Ahora bien, doctrinariamente los autores distinguen diversos tipos de beneficios tributarios, considerándolos como el género y señalando las siguientes especies: los incentivos tributarios, las exoneraciones, las inafectaciones, la inmunidad, entre otros.

Para Héctor Villegas⁵⁶ se trata de hechos o situaciones descritos hipotéticamente en otras normas, y que acaecidos en la realidad neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo. Tienen la función de interrumpir el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandato como consecuencia. Cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no se traduce en la exigencia de pagar el tributo originariamente previsto por la norma. Vemos así que la consecuencia de la exención o beneficio es impedir (total o parcialmente) que la realización del hecho imponible se traduzca en el mandato de pago normal.

Por su parte, Calvo Ortega⁵⁷ sostiene que la exención tributaria es una

⁵⁶ VILLEGAS B, Héctor. op. cit., página 366.

⁵⁷ CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de Derecho Financiero: I, Derecho Tributario (Parte General). Décima Edición.

declaración legal que impide el nacimiento de la obligación tributaria o disminuye la deuda tributaria normal establecida por la ley y que sirve a políticas y objetivos diversos. Asimismo, tiene carácter excepcional respecto de lo establecido por una norma tributaria de carácter general.

De otro lado, Collado Yurrita⁵⁸ considera que la exención es también una expresión del deber de contribuir en la que se verifica la realización del hecho imponible del tributo del que debe nacer, en principio, la obligación de pago, pero, sin embargo, no llega a producirse dicha circunstancia constituyendo, pues, una excepción a los efectos normales de la realización de aquel.

Según Pérez Royo⁵⁹ la exención tributaria puede considerarse como una especie -la más característica o típica- de un género más amplio: el de los beneficios tributarios. Efectivamente, la exención constituye un beneficio, es el resultado de una norma “de favor”.

Conforme se aprecia de las citas antes mencionadas, en la doctrina no existe consenso respecto de la naturaleza de aquellas medidas de carácter tributario utilizadas por los Estados para establecer un tratamiento tributario diferenciado y/o especial. Se les considera como instrumentos que contrarrestan los efectos normales de la aplicación de un tributo, sea eliminando la incidencia del tributo

Madrid: Thomson Civitas, 2007, página 199.

⁵⁸ COLLADO YURRITA, Miguel Ángel. Derecho Tributario. Parte General. Segunda Edición. Barcelona: Atelier Libros Jurídicos, 2007, página 190.

⁵⁹ PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario: Parte General. Décima Octava Edición. Navarra: Thomson Civitas, 2008, página 136.

sobre el hecho imponible, la obligación de pago o reduciendo su cuantía.

Lo que sí resulta claro y se desprende de las diversas opiniones doctrinarias es que este tipo de medidas tiene una naturaleza excepcional respecto de la norma general que establece el tributo y consecuentemente la obligación tributaria. La excepcionalidad de las normas tributarias que establecen este tipo de medidas tributarias responde a diversos objetivos económicos, sociales así como de política tributaria, los que pueden estar referidos a la promoción, fomento o el desarrollo de determinadas actividades, tales como: la industria, el comercio, la exportación, el turismo, la agricultura, la educación, la cultura, entre otros.

Washington Lanziano⁶⁰ señala que son motivaciones finalistas, de índole social, cultural, política, religioso, económica, financiera, las que en general gestan las exenciones, a modo de estímulo para el fomento o desarrollo de las actividades, el mantenimiento declinante de las fuentes de trabajo, por razones internas o de competencia internacional, otras veces puede ser por la escasa capacidad contributiva, entre otras.

Determinada la naturaleza excepcional de las normas que contemplan este tipo de medidas tributarias, es indudable que la facultad o potestad tributaria del Estado para establecerlas debe sujetarse a los límites y principios que la regulan así como a motivaciones ajenas a la discrecionalidad y arbitrariedad del

⁶⁰ WASHINGTON LANZIANO, op. cit., página 43.

legislador.

Dada la finalidad a la que están orientadas -esto es la promoción o el beneficio de determinadas actividades, sujetos o zonas específicas-, la excepcionalidad de estas medidas tributarias radica en los efectos que a partir de ellas se generan, sea que impiden el nacimiento de la obligación tributaria o que produciéndose el nacimiento de la obligación tributaria reducen la cuantía del tributo a través de deducciones o tasas reducidas, por ejemplo.

Ni en la doctrina ni en la legislación comparada es posible encontrar un tratamiento concordante respecto de las diversas categorías que pudieran encontrarse comprendidas en este tipo de medidas tributarias. Así, se encuentra una diversidad de denominaciones cuyas definiciones son imprecisas y varían de acuerdo con la legislación del país en donde son utilizadas. Es posible encontrar términos como exención, exoneración, no sujeción, no incidencia, no gravamen, no sujeción, inmunidad, beneficio e incentivo tributario, siendo utilizados en algunos casos varios de ellos como sinónimos, aun cuando revisten connotaciones diferentes.

En la legislación nacional la situación no es ajena, pues se hace alusión indistintamente a beneficios tributarios, exoneraciones, inafectaciones o incentivos tributarios, sin hacer distinciones conceptuales entre ellas. Dicha situación genera que no haya un criterio uniforme respecto de sus alcances, sobre todo en lo que concierne a los aspectos vinculados con su vigencia.

Así se tiene distintas modalidades de medidas tributarias especiales encontradas en la doctrina y los diferentes alcances que se otorga a cada una de ellas, tales como:

2.2.2 Inmunidad

En relación a la figura de la inmunidad existe consenso en que se trata de una medida tributaria dispuesta en el propio texto constitucional que impide el nacimiento de la obligación tributaria. En este caso, de una limitación directa a la potestad tributaria del Estado.

Giuliani Fonrouge⁶¹, al citar a la doctrina brasileña señala que se está ante un supuesto de no incidencia calificada por disposición constitucional y que en su esencia jurídica es lo mismo que la no incidencia pero con el aditamento de que es una norma constitucional la que lo considera como tal.

Del mismo modo, Washington Lanziano⁶² comentando también la doctrina brasileña señala que ésta denomina inmunidades a las sujeciones que obran en la Constitución, reservando la denominación de exenciones, únicamente, para las consagradas en la ley ordinaria.

⁶¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., op. cit., página 281.

⁶² WASHINGTON LANZIANO, op. cit., página 233.

En nuestro ordenamiento constitucional constituye un supuesto de inmunidad tributaria el recogido por el artículo 19º de la Constitución Política de 1993 según la cual *“Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo o indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa o cultural. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes”*. Este tratamiento ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia; así en la Sentencia N° 00042-2004-AI/TC se pronuncia en el sentido que *“La inmunidad es la limitación constitucional impuesta a los titulares de la potestad tributaria del Estado a fin de que no puedan gravar o afectar a quienes la Constitución quiere exceptuar del pago de tributos debido a razones de interés social, de orden económico o por otros motivos que considere atendibles. Tal es el supuesto, por ejemplo, del artículo 19º de nuestra Constitución”*.

Dado que se trata de una limitación a la potestad tributaria instituida por la propia Constitución consideramos que los supuestos de inmunidad no están sujetos a un plazo de vigencia, pues en la medida que se encuentran consagrados en el texto constitucional constituyen parte de los parámetros bajo los cuales el Estado puede delimitar y establecer su poder tributario a fin de determinar el sistema tributario que considere más adecuado. El Estado no puede crear más de lo permitido por la Constitución y debe sujetarse a los principios y derechos consagrados en la norma constitucional los cuales no solo

están vinculados con la tributación sino que pueden tener un revestimiento social, cultural, político, entre otros, dependiendo de los fines hacia los cuales se oriente la actividad estatal.

2.2.3 No incidencia o no sujeción

En lo que concierne a la no incidencia o no sujeción, Collado Yurrita señala que *“en los supuestos de no sujeción la obligación tributaria no nace porque el acontecimiento que tiene lugar en el mundo de los hechos no cae bajo el campo de acción del hecho imponible”*⁶³. Es decir estamos ante un supuesto en donde no se verifica la realización de la hipótesis de incidencia regulada por la norma tributaria.

En la misma línea se pronuncia Giuliani Fonrouge⁶⁴, para quien los supuestos de no incidencia o no sujeción conllevan a que no se configure el hecho generador o hecho imponible contemplado en la norma tributaria.

En estricto, se trata de normas que no resultan necesarias toda vez que hacen referencia a situaciones que por la propia determinación de la hipótesis de incidencia de la norma tributaria escapan del campo de aplicación del tributo.

⁶³ COLLADO YURRITA, Miguel Ángel. op cit. Página 193.

⁶⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., op. cit., página 281.

Por su propia naturaleza los supuestos de no incidencia o no sujeción no se encuentran sujetos a un plazo de vigencia determinado toda vez que son la consecuencia natural del ámbito de aplicación de un tributo. Por lo que en tanto no se emita norma tributaria alguna que las contemple dentro del ámbito de aplicación de algún tributo, dichos supuestos se mantendrán dentro de la categoría de no sujeción o no incidencia.

2.2.4 Inafectación

La figura de la inafectación es utilizada en la legislación nacional, siendo concebida como lo que en la doctrina y legislación internacional se conoce como supuestos de no sujeción o no incidencia.

La inafectación comprende todos aquellos supuestos que no se encuentran dentro del ámbito de aplicación de un determinado tributo, dado que el hecho que se verifica en la realidad no configura ningún supuesto contemplado en la ley como hecho generador de la obligación tributaria; por lo que, no es necesario mencionar expresamente los supuestos de inafectaciones tributarias en la ley que regula la aplicación de un determinado tributo.

El concepto de inafectación antes mencionado es lo que en la doctrina y jurisprudencia nacional se conoce como inafectación natural, que implica el no nacimiento de la obligación tributaria por no estar comprendido en el supuesto de hecho establecido por la norma tributaria. Así lo ha señalado el Tribunal

Fiscal en diversa jurisprudencia indicando que “(...) *en la inafectación el hecho que acontece en la realidad no está comprendido en la descripción del hecho generador de la obligación tributaria prevista en la ley* (...)”⁶⁵.

En cuanto a su temporalidad, al igual que en el caso de los supuestos de no incidencia o no sujeción, al tratarse de supuestos que se encuentran excluidos del ámbito de aplicación del tributo no tienen plazo de vigencia.

Ahora bien, en la legislación nacional existen determinados supuestos que encontrándose en principio dentro del ámbito de aplicación de un tributo, por propia disposición legal se consideran excluidos del mismo, otorgándose en dichos casos los efectos de una inafectación natural. Estos supuestos son denominados en la doctrina nacional como inafectación legal, es decir como una inafectación ficticia creada por ley y que en su calidad de inafecto no se encuentra sujeto a plazo de vigencia alguno.

Técnicamente la figura de la inafectación legal se asemeja a una exoneración o exención, como se denomina a nivel internacional, con la diferencia de que no tiene una temporalidad determinada sino que es permanente, por tratarse de una ficción legal que la equipara a una inafectación.

⁶⁵ Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 185-5-97 y N°557-5-98.

2.2.5 Exención

Si bien la figura de la exención es la más utilizada en la legislación internacional, no existe una posición uniforme respecto de su utilización. No obstante, es claro que sus efectos se encuentran vinculados a la eficacia de la obligación tributaria una vez configurado el hecho imponible.

Algunos tratadistas consideran a la exención como una medida tributaria que impide el nacimiento de la obligación tributaria y en otros casos como aquellas que si bien no afectan el momento de nacimiento de la obligación tributaria, sí el de su exigibilidad. De no mediar la norma de exención el supuesto fáctico se encontraría gravado. Se produce el hecho generador del tributo, pero por decisión del legislador se produce la liberación del pago o se reduce la carga tributaria.

Al respecto Collado Yurrita⁶⁶, al comentar la Ley General Tributaria española señala que ésta define a las exenciones como aquellos supuestos en los que a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

De igual modo, Giuliani Fonrouge manifiesta que son los autores brasileños los que han profundizado este tema, siendo que la exención es “*la situación jurídica*

⁶⁶ COLLADO YURRITA, Miguel Ángel. op cit. Página 190.

*en cuya virtud el hecho o acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial*⁶⁷.

De lo antes señalado, tenemos que a nivel doctrinario se sostiene que la exención tributaria puede tener como finalidad impedir el nacimiento de la obligación tributaria o disminuir la deuda tributaria normal establecida por la ley.

Las exenciones pueden clasificarse en totales o parciales. Son totales cuando neutralizan el nacimiento de la obligación tributaria y parciales cuando están referidas a una disminución de la cuantía normal del tributo sea vía disminución de la base imponible, tasas reducidas o deducciones especiales.

En nuestra legislación no es claro el alcance que pudiera darse al término exención, toda vez que no es usado de manera general; no obstante, es posible afirmar que lo que en doctrina se denomina exención tributaria en nuestro ordenamiento tributario se conoce como exoneración tributaria. Sobre el particular, el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, como por ejemplo la Resolución N° 657-5-97 ha señalado que en *“la exoneración se produce el hecho imponible, pero en virtud de una norma legal neutralizante no surge la obligación de pago (...)”*.

⁶⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., op. cit., página 280.

Ahora bien, en lo que concierne al plazo de vigencia de una norma que concede una exención tributaria, en doctrina se señala que dada su naturaleza excepcional no debe revestir una permanencia indefinida en el tiempo, pues se sustenta en objetivos concretos. Tal como sostiene Bravo Cucci⁶⁸, el legislador que dispone exoneraciones lo hace en consideración a razones previas y puntuales, sean éstas de índole política, social o económica; por lo que el mandato no es perpetuo, desaparecidas las razones que motivaron el otorgamiento de la exoneración, la misma debería dejar de aplicarse.

2.2.6 Exoneración

Este término no suele ser utilizado ni en la doctrina ni en la legislación internacional y en aquellos casos en donde ha sido mencionado lo ha sido como sinónimo de exención. A diferencia de ello, es en la legislación nacional, como se ha señalado en el punto precedente, en donde frecuentemente es utilizado para hacer referencia al mecanismo por el cual en virtud de una norma legal se impide el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir, que aún produciéndose el hecho imponible, éste se ve excluido de la obligación de pago por mandato legal. Si no se hubiera concedido la norma exoneratoria, el supuesto fáctico que configura el hecho imponible daría lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

⁶⁸ BRAVO CUCCI, Jorge. La Teoría de la Norma Exoneratoria. En: Derecho Tributario. Tópicos Contemporáneos. Libro Homenaje al Profesor Paulo Carvalho. Perú: Grijley, 2011.

Técnicamente, la exoneración tributaria es una figura jurídica que se presenta en aquellos casos en que habiéndose verificado la ocurrencia de todos los presupuestos legales establecidos para el nacimiento de la obligación tributaria, mediante una disposición legal se excluye, por un período de tiempo determinado, a determinadas operaciones o sujetos, por causas objetivas o subjetivas, de integrar la relación jurídico tributaria⁶⁹.

Conforme al criterio esgrimido por el Tribunal Fiscal, la exoneración comprende todos aquellos supuestos que encontrándose -en principio- dentro del ámbito de aplicación de un determinado tributo, dado que el hecho que se verifica en la realidad configura algún supuesto contemplado en la ley como hecho generador de la obligación tributaria, han sido excluidos por ley del campo de aplicación de ese tributo en forma temporal, lo cual ocasiona la liberación del cumplimiento de dicha obligación.

En este caso, al igual que en el de la exención nos encontramos frente a mecanismos que tienen por objeto lograr determinados fines sociales, políticos o económicos y en función a ello deben tener una temporalidad determinada.

2.2.7 Incentivos tributarios

Para Washington Lanziano⁷⁰, los incentivos tributarios tienen por objeto

⁶⁹ Criterio compartido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 185-5-97, N° 557-5-98, N° 534-4-99, entre otras.

⁷⁰ WASHINGTON LANZIANO, op. cit., página 240.

procurar una conducta para lo cual utilizan medios como las exenciones, sin excluir a las bonificaciones, a los reintegros, a las reducciones de tasas, a la disminución de la base imponible, a los pagos diferidos a las no sujeciones por exclusión de supuestos fácticos.

Este tipo de mecanismo tiene por finalidad inducir la conducta de los sujetos incididos en la norma que otorga el incentivo a fin de lograr los objetivos buscados. Como puede ser el fomento de alguna actividad, por ejemplo. Claro está que puede lograrse los objetivos buscados a través de alguno de los mecanismos antes señalados, como una exoneración, inafectación legal, exención, como quiera denominársele.

Asimismo, estas medidas que otorgan incentivos no solo pueden establecerse a través de normas que establezcan tratamientos tributarios especiales que impliquen una liberación del pago de una obligación tributaria o reducción de la carga tributaria, sino también pueden ser establecidas tácitamente a través de normas que creen tributos, este último supuesto no es materia del presente trabajo pero es importante señalar que es posible configurar un incentivo tributario a través de una norma que grave determinado supuesto.

En cuanto a su vigencia, de tratarse de una norma que implique una exención, no sujeción, exoneración o inafectación legal, ésta debe sujetarse a un plazo de vigencia determinado, ello en función a los objetivos perseguidos como a la naturaleza excepcional que representa un tratamiento tributario especial.

2.2.8 Beneficios tributarios

Al igual que en los conceptos anteriores, en lo que respecta al término beneficio tributario no se ha encontrado una definición precisa que permita determinar sus alcances y consecuentemente los efectos de su aplicación.

La figura de beneficios tributarios ha sido muy utilizada en la legislación nacional para hacer referencia al otorgamiento de medidas tributarias especiales como exoneraciones, deducciones, incentivos o tratamientos especiales que implican una reducción en los recaudos del Estado, como un mecanismo para favorecer determinadas actividades económicas, zonas o sujetos.

A criterio del Tribunal Constitucional la aplicación de esta figura está vinculada a ciertos objetivos como el desarrollo de algunas regiones, la promoción de algunos sectores económicos, la generación de empleo y el fomento de la inversión extranjera y nacional.

Para Fernando Pérez Royo⁷¹ la figura del beneficio tributario constituye el género mientras que la exención tributaria es la especie; por lo que esta última constituye un beneficio tributario.

⁷¹ PÉREZ ROYO, Fernando., op. cit. Página 557.

Según Francisco J. Ruiz de Castilla Ponce de León⁷² “el beneficio tributario es toda ventaja que se otorga al agente económico (contribuyente), en materia del débito tributario y crédito tributario.

En el caso del débito tributario, tenemos que tomar como punto de partida la existencia de una obligación tributaria ya nacida; donde ciertamente el Estado es el acreedor y el agente económico es el deudor. En principio, se tendría que producir una disminución del patrimonio del contribuyente, en el sentido que parte de su patrimonio (dinero) debería ser aplicado al pago del tributo. Sin embargo, sobreviene una reducción o eliminación de la carga tributaria, generándose obvias ventajas económicas o beneficios para el contribuyente”.

En lo que respecta a la temporalidad de los beneficios tributarios, al tratarse de medidas tributarias de naturaleza excepcional creadas en función del logro de determinados objetivos, su vigencia tampoco debería tener carácter permanente.

Por su parte, respecto a los beneficios tributarios, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria también ha emitido algunos pronunciamientos. Así, en el Informe N° 266-2005-SUNAT/2B0000⁷³, indica que los beneficios tributarios son tratamientos diferenciados que se otorgan a favor

⁷² RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco. Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios. Página 20.

⁷³ Disponible en el Portal de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i2662005.htm>

de determinadas zonas geográficas del país o ciertos sectores dentro del régimen tributario general con el fin de promocionar su desarrollo. En ese sentido, el concepto genérico del beneficio tributario involucra a la exoneración (o dispensa de pago), los reintegros tributarios, las reducciones de tasas, etc.

Ahora bien, en relación con los beneficios tributarios cabe tener en cuenta que el artículo 79° de la Constitución Política⁷⁴ de nuestro país establece que el Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo. En cualquier otro caso, las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas. Además el sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país.

2.2.9 Beneficios tributarios – Enfoque Económico

Económicamente, los beneficios tributarios son conceptualizados “gasto tributario”. Dicho concepto de forma más amplio involucra el conjunto de exoneraciones tributarias, deducciones y cualquier otro incentivo tributario.

En el Perú, la primera referencia a gastos tributarios se encuentra en el Decreto

⁷⁴ Promulgada el 29 de diciembre de 1993 y vigente desde el 31 de diciembre del mismo año.

de Urgencia N° 035-2001⁷⁵, la cual tuvo como objeto fundamental otorgar mayor transparencia al manejo de las Finanzas Públicas, a través de la creación de mecanismos para acceder a la información de carácter fiscal, a fin que los ciudadanos puedan ejercer supervisión sobre las Finanzas Públicas y permitir una adecuada rendición de cuentas. La norma define Gasto Tributario de la siguiente forma: “Exenciones de la base tributaria, deducciones autorizadas de la renta bruta, créditos fiscales deducidos de los impuestos por pagar, reducciones de las tasas impositivas e impuestos diferidos”.

En el informe “Una aproximación a los gastos tributarios en el Perú” (Boletín de Transparencia Fiscal del Ministerio de Economía y Finanzas, mayo 2002) se señala lo siguiente: “En general, Gasto Tributario es todo tipo de tratamiento preferencial y diferenciado que representa una desviación del sistema tributario base (Benchmarks); es decir, se designa al monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria”.

Económicamente, los gastos tributarios explican su razón de ser sobre la base de alcanzar objetivos. Así, entre los principales objetivos planteados para el uso de exoneraciones o incentivos tributarios se pueden mencionar:

- Atraer inversión, nueva tecnología o generar empleo.

⁷⁵ Decreto de Urgencia N° 035-2001, Acceso Ciudadano a Información sobre Finanzas Públicas, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 17 de marzo de 2001.

- Fomentar el desarrollo de determinadas industrias consideradas estratégicas por el Estado.
- No perder competitividad, en términos de la capacidad de atraer inversiones, dado el uso por países vecinos.
- Diversificar la estructura económica, la cual puede ser especialmente importante en países más expuestos a la volatilidad de los precios de los commodities.
- Entrenar y desarrollar el capital humano.
- Fomentar el desarrollo de áreas geográficas deprimidas o que presentan desventajas de infraestructura o atención del Estado.
- Sustituir gastos explícitos del gobierno.

2.3 Vigencia de las normas en el tiempo

Para efecto de la presente investigación también es relevante tomar en cuenta las bases teóricas acerca de cómo opera la aplicación de la norma jurídica en el tiempo.

Sobre el particular, se puede indicar que el artículo 103° de la Constitución Política del Perú de 1993, establece que pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene

fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad⁷⁶.

A su vez, el artículo 109° del mismo cuerpo normativo, dispone que la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte⁷⁷.

Por su parte, en el mismo sentido de las disposiciones constitucionales precitadas, el artículo III del 'Título Preliminar del Código Civil'⁷⁸, señala que la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú.

En la misma línea, la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario⁷⁹, entre otras consideraciones, señala que las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte, precisando que

⁷⁶ Promulgada el 29 de diciembre de 1993 y vigente desde el 31 de diciembre del mismo año.

⁷⁷ *Ibíd.*

⁷⁸ Promulgado por el Decreto Legislativo N° 295, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 25 de julio de 1984.

⁷⁹ Cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 19 de agosto de 1999.

tratándose del hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario, el deudor tributario, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso.

Ahora bien, según las disposiciones glosadas, en principio, el aplicar las normas jurídicas en el tiempo, no debiera ser un problema, desde que cada una de ellas tiene una vigencia claramente establecida: i) la vigencia se inicia en un momento determinado y cierto y ii) concluye en otro momento determinado y cierto⁸⁰.

Sin embargo, los problemas de aplicación de las normas generales en el tiempo, se presentan cuando una disposición jurídica, o un conjunto de ellas, son modificados o derogados por otras que empiezan a regir una vez promulgadas y publicadas. Como razonablemente habrá diferencia en los mandatos de las primeras y segundas normas –eventualmente contradicción abierta entre ellas– aparece la necesidad de definir si habrá aplicación retroactiva, inmediata o ultractiva.

⁸⁰ RUBIO CORREA, Marcial. Aplicación de la Norma Jurídica en el Tiempo. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2008, página 2.

Para tal efecto es indispensable saber cuándo estamos frente a la retroactividad en la aplicación de una ley, siendo que una norma es retroactiva cuando su acción o poder se extiende a hechos o circunstancias acaecidos con anterioridad al inicio de su entrada en vigor.

Por su parte, estaremos frente a la irretroactividad en la aplicación de una disposición cuando rige sólo respecto a hechos o circunstancias acaecidos a partir de su entrada en vigor, hasta el vencimiento del plazo de vigencia o derogación.

A su vez, estaremos frente a la ultractividad en la aplicación de una disposición cuando rige sólo respecto a los hechos o circunstancias acaecidos después del momento de su derogación o cese de su vigencia.

El análisis de la aplicación de las normas generales en el tiempo – retroactividad, irretroactividad o ultractividad – se encuentra recogido en dos teorías que tienen variantes entre sí: i) la teoría de los derechos adquiridos y ii) la teoría de los hechos cumplidos.

Ahora bien, siendo que la justificación de la presente investigación precisamente se encuentra en la vigencia de las normas legales que han ido sucediéndose vinculadas al crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido, a favor de las instituciones educativas particulares, resulta de especial importancia analizar las bases teóricas de dicho concepto.

2.4 Métodos de Interpretación

Para la aplicación de las normas jurídicas es necesario darles un sentido, un significado, debiendo tenerse claros los diversos aspectos a considerar al tratar de darles tal significación.

Los métodos de interpretación son procedimientos de aplicación de variables interpretativas para desentrañar el significado de las normas jurídicas. Ellos sólo son utilizados cuando existe una norma a la cual hay que darle sentido. Tales variables son parámetros de análisis en base a los cuales medimos, desde diferentes ángulos, el contenido de las normas jurídicas.

Sin perjuicio que en la teoría del Derecho, los nombres varían, en el presente trabajo de investigación se plantea la siguiente clasificación que a nuestro entender, metodológicamente, resulta adecuada al análisis que se desarrolla.

2.4.1 Método Literal

Utiliza como variables de interpretación el lenguaje con el que está construida la norma y, para ello, toma en cuenta la gramática, la sintaxis y el significado de las palabras. Este último puede ser el común o el técnico-jurídico si la palabra es usada con contenido específico dentro del Derecho. A veces, inclusive, la norma utiliza la misma palabra una vez en su sentido común y otra en su sentido técnico.

Este método toma el primer conocimiento de lo que la norma jurídica dice. De este método se sirve cualquier interpretación que se haga, aunque después se busque significados complementarios en otros métodos.

Un caso interesante de interpretación literal fue éste en el que el Tribunal Constitucional aplicó formalistamente el método literal para otorgar la razón a la Administración Tributaria cuando obligó al contribuyente a pagar el impuesto del que estaba exonerado, pero que figuraba como retenido en los boletos que expendió⁸¹.

A veces el método literal se apoya en apogemas de interpretación como el de “no hay que distinguir donde la ley no distingue”: existe el caso en el que el Tribunal Fiscal sostuvo que valía una notificación en día inhábil porque la ley dice que las notificaciones rigen desde el día hábil siguiente al de su recepción, pero no manda que la notificación misma sea hecha en día hábil⁸².

Otro ejemplo claro de este método de interpretación, es el aplicado por el Tribunal Constitucional en 1998, cuando interpretó literalmente el artículo de reserva legal tributaria de la Constitución, invalidando la dación de normas tributarias mediante decreto de urgencia bajo la Constitución de 1979.

⁸¹ Sentencia del Tribunal Constitucional expedida el 30 de junio de 1997, en el expediente 160-95-AA/TC sobre acción de amparo seguida por Juan Francisco Anco Mescua contra la Municipalidad Provincial de Huancayo.

⁸² Resolución del Tribunal Fiscal N° 926-4-2001 del 23 de julio de 2001.

2.4.2 Método Ratio Legis

Este método no se fija solamente en lo que la norma dice de manera literal, sino que busca su sentido, su razón de ser y, en base a ello, extrae una consecuencia interpretativa⁸³. Cabe resaltar que no siempre la norma tiene una ratio legis. A veces, incluso, se puede encontrar más de una ratio legis para la misma norma, perdiendo contundencia.

Este método puede utilizarse tanto con la norma como elemento de fijación de reglas de juego de la interpretación, como con el interés y las finalidades⁸⁴. Es difícil combinarlo con el elemento de conductas que con el elemento norma, porque este último es un elemento técnico de la norma misma. Con los elementos del interés y de las finalidades porque la razón de ser de la norma, su sentido a menudo es coincidente con ellos.

El Tribunal Fiscal recurre muchas veces de manera genérica al método de interpretación ratio legis, por ejemplo, en asuntos procesales cuando se ha notificado en el domicilio y se ha entregado la cédula no al interesado directo (porque no estaba allí), pero sí a una persona que habita en dicho domicilio, entendiendo que si quien es parte del procedimiento es dueño de dicho

⁸³ RUBIO CORREA, Marcial. Interpretación de las Normas Tributarias. Editorial ARA, Lima, 2003, página 136; citado por ALVA MATTEUCCI, Mario en el artículo *¿Los predios que pertenecen a ESSALUD gozan de inafectación al pago del Impuesto Predial?* Revista Actualidad Empresarial. Primera Quincena Marzo 2011, página I-5.

⁸⁴ Ibídem.

domicilio, deberá ser enterado por quien la recibió⁸⁵.

Inclusive, el Tribunal Fiscal invoca expresamente la ratio legis en su aplicación de las normas tributarias. El siguiente caso es elocuente:

“Que respecto al extremo de la multa que refiere que por cada día de retraso en la presentación de la Declaración, corresponde adicionar al monto inicial determinado, el 0.025 de la UIT por día calendario, debe señalarse que, interpretando el inciso e) del artículo 103° del Decreto Legislativo 809 así como el punto 1.5. de la Tabla de Sanciones aplicable a las infracciones previstas en la Ley de Aduanas, resulta claro que la ratio legis de tales dispositivos es disuadir a los potenciales infractores a fin que cumplan con presentar la Declaración Única de Exportación respectiva; por lo tanto sólo es lógico que se sancione por dicha omisión siempre que la Aduana posibilite dicha presentación, es decir, que sancione tomando en cuenta únicamente los días en que la Aduana permite la regularización de las exportaciones efectuadas mediante la presentación de la respectiva Declaración”⁸⁶.

El método de la ratio legis ha servido al Tribunal Fiscal, junto con la consideración económica, para dar la razón a un contribuyente contra lo que permitía interpretar el método literal en el siguiente caso: una vivienda que figuraba a nombre de la hija de un matrimonio, cuyo terreno fue comprado y

⁸⁵ Resolución del Tribunal Fiscal N° 861-2-2001 del 25 de julio de 2001.

⁸⁶ Resolución del Tribunal Fiscal N° 0070-A-2000 del 18 de enero del 2000.

cuya fábrica fue construida durante la vigencia de la sociedad conyugal, fue transferida por ésta a su madre bajo la forma de compraventa pero sin que exista constancia alguna de pago de la madre a la hija. La Administración Tributaria consideró que en este caso había un incremento patrimonial de origen injustificado para la madre, pero el Tribunal decidió que estaban claros los hechos y que el inmueble estaba económicamente en el patrimonio de la sociedad conyugal aunque, formalmente, se hallara registrado a nombre de la hija quien, en la época de adquisición del terreno y de construcción de la casa, eras menor de edad. En consecuencia, resolvió, que no existía incremento patrimonial en la madre⁸⁷.

De esta forma, el método ratio legis unido al criterio económico, desplazó la interpretación literal y formalista que encontraba incremento patrimonial no justificado por la existencia del contrato de compraventa entre madre e hija.

2.4.3 Método Sistemático

Se funda en la variable que todas las normas tienen principios subyacentes que les dan sentido y que, por consiguiente, buscando y aplicando los principios incorporados tras el Derecho positivo vigente, se puede enriquecer el significado de las normas. El método sistemático tiene dos modalidades.

⁸⁷ Resolución del Tribunal Fiscal N° 16575 del 7 de octubre de 1981.

2.4.3.1 El método sistemático por comparación de normas

Si hay dos normas que son más o menos homogéneas en sus mandatos, comparar una con otra permite enriquecer la interpretación de una en función de la otra. Se asume que el legislador imprime los mismos principios tras las normas afines y, por consiguiente, el principio común puede clarificar el significado de cada una de ellas.

El método sistemático por comparación de normas es intensamente utilizado en el Derecho Tributario. Por ejemplo, el Tribunal Fiscal lo utilizó en relación a la Ley del Procedimiento Administrativo General, habida cuenta que lo tributario es una especie de lo administrativo, pero también en relación al Código Civil amparado en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario. Así, en un caso recurrió al numeral 13.2 de la Ley N° 27444 y al artículo 224° del Código Civil para establecer una nulidad parcial. Todo ello complementado con un recurso dogmático a la teoría respectiva⁸⁸.

El Tribunal Fiscal también utilizó el método sistemático por comparación de normas para aplicar una interpretación distinta de lo que permitía asumir el método literal en un caso en el que el contribuyente interpuso un recurso de reconsideración contra una resolución en virtud de normas que no estaban vigentes en el momento de realizar la impugnación porque consideraba que dichas normas eran aplicables en virtud de la disposición transitoria única del

⁸⁸ Resolución del Tribunal Fiscal N° 05847-5-2002 del 11 de octubre de 2002.

Decreto Legislativo 809 que establecía que *los procesos de reclamación iniciados antes de la vigencia de la presente ley continuarán su trámite según las normas procesales con las que se iniciaron*. En este caso, el Tribunal Fiscal tomó la descripción del procedimiento contencioso-tributario hecha en el artículo 124° del Decreto Legislativo 806 y, con ella, interpretó restrictivamente el sentido de la Disposición Transitoria pues señaló que la palabra “reclamación” en la Disposición Transitoria antes citada, no denotaba cualquier reclamo del contribuyente en cualquier etapa del procedimiento contencioso-tributario, sino que se refería exclusivamente a la etapa de reclamación. La interpretación sistemática, más restrictiva, primó sobre la literal.

El método sistemático por comparación es utilizado en este ámbito jurídico interpretando normas tributarias en base a otras normas tributarias, y también en base a normas no tributarias. Por ejemplo, el Tribunal Fiscal debió definir cuándo se entiende constituida una sociedad para la aplicación de la exoneración del impuesto al patrimonio predial otorgado por Decreto Legislativo, y para ello formuló una argumentación aplicando la Ley General Sociedad. La vinculación sistemática de comparación entre normas tributarias y no tributarias para interpretar a las primeras, es aplicable en el Perú.

El Tribunal Fiscal ha recurrido a veces al método sistemático por comparación (más la doctrina), para refutar al método literal estableciendo, por ejemplo, que el FONAVI no era una contribución aun cuando la letra de la ley decía que sí lo era. Dice el Tribunal que por naturaleza y por comparación con la Norma

pertinente del Código Tributario, el FONAVI es un impuesto⁸⁹.

2.4.3.2 El método sistemático por ubicación de la norma

La otra modalidad sistemática de interpretación es el recurso al método sistemático por ubicación de la norma. Toda norma tiene uno o más lugares dentro del Derecho. En ese lugar, interactúa con otras normas y, el conjunto de ellas, permite que dentro de esa ubicación cada norma enriquezca su significado y regule específicamente un determinado campo de la realidad excluyendo a los demás.

Por ejemplo, los principios tributarios contenidos en el artículo 74° de la Constitución son Derecho Tributario, pero también son Derecho Constitucional. Al mismo tiempo forman parte de los límites que tiene el gobernante para ejercitar el poder público. También son derechos constitucionales para los contribuyentes en virtud del mandato del artículo 3° de la Constitución que entre otros, dispone que la enumeración de los derechos establecidos en ese capítulo no excluye los demás derechos que la Constitución garantiza.

Por consiguiente, los principios tributarios aludidos tienen, cuando menos, cuatro ubicaciones dentro del Derecho. Podemos interpretarlos, por tanto, en virtud de lo que cada uno de ellos tiene en común con las demás normas del respectivo grupo. La interacción de esas normas entre sí enriquecerá el

⁸⁹ Resolución del Tribunal Fiscal N° 523-4-97 del 16 de mayo de 1997.

significado de nuestros principios. Es usual que toda norma pueda ser incluida sistemáticamente dentro del Derecho. Por ello, el método sistemático puede tener un uso extensivo.

El método sistemático pertenece a la dimensión técnica del sistema jurídico pues la variable de los principios que informan a las normas es constitutiva del Derecho mismo. Por ello, puede ser útil para el elemento norma. También puede ser útil al elemento valorativo porque varios de los principios incorporados en las normas pueden tener contenidos de naturaleza ética. Es menos aplicable por sí mismo al elemento de interés o al de la finalidad.

El método sistemático por ubicación es utilizado cuando, por ejemplo, el Tribunal Fiscal sostiene que la relación de servicios del director con la empresa se rige por la ley de sociedades y no por la legislación laboral: la ubicación de la relación director-empresa está en el ámbito del Derecho Comercial, no en la del Derecho Laboral⁹⁰. La consecuencia es que al director no se le aplican las reglas laborales.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha utilizado el método sistemático por ubicación de normas para señalar que las exoneraciones dictadas en disposición de rango de ley no son derechos constitucionales porque no están en la Constitución, y que por tanto su cumplimiento debe ser exigido ante los

⁹⁰ Resolución del Tribunal Fiscal N° 632-4-2001 del 22 de mayo de 2001.

jueces ordinarios, no en vía constitucional que sólo procesa vulneraciones o amenazas de derechos constitucionales⁹¹.

Otro caso igualmente claro es el siguiente: El Tribunal utilizó el método sistemático por ubicación para desestimar un pedido de exoneración del contribuyente, arguyendo que en resoluciones anteriores el propio Tribunal había determinado que prevalecía la exoneración de impuestos otorgada en forma genérica, frente a un impuesto que no exige que la exoneración deba ser expresa. Sin embargo, el Tribunal indicó que en ese caso se trataba de una contribución y, por consiguiente, aquellos antecedentes referidos a impuestos no eran aplicables⁹².

2.4.4 Método Histórico

Este método tiene como variable todos los antecedentes de la norma que se está interpretando: lo que sostuvieron los legisladores si se tiene acceso a ello, las actas, exposiciones de motivos, las normas antecedentes y la forma como fueron modificadas, la manera particular como se le haya entendido en el pasado, la ocasión en la que fue dictada, etc.

El método histórico puede ser en general utilizado dentro del Derecho por la antigüedad que éste tiene. Habrá, desde luego, disciplinas nuevas cuyas

⁹¹ Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 533-96-AA/TC del 22 de octubre de 1996.

⁹² Resolución del Tribunal Fiscal N° 17246 del 14 de julio de 1986.

normas casi no tienen antecedentes rescatables. Es el caso, por ejemplo, de la legislación de la comunicación virtual o la unión entre personas del mismo sexo, que regulan situaciones nuevas para el Derecho. En estos casos el método histórico es de poca significación.

El método histórico puede ser utilizado virtualmente con cualquier elemento de determinación de los criterios de interpretación. No tiene vínculo especial con alguno de ellos.

En el ámbito tributario no existen muchos casos que haya sido utilizado, pero sí formó parte de la fundamentación por ser una norma vigente al momento de emitir la resolución, fundándose en el sentido de las normas previas⁹³.

2.4.5 Método Sociológico

Este método tiene como variable el contenido de las conductas consideradas obligatorias en la sociedad. Se atiende a las costumbres pero, también, a las ideas predominantes en el medio social general o especializado que se trate de normar y toma todo ello como punto de vista para dar significado a las normas jurídicas.

El método sociológico incorpora a la interpretación del Derecho puntos de vista

⁹³ Resolución del Tribunal Fiscal N° 05847-5-2002 del 11 de octubre de 2002.

que vienen de fuera del Derecho. Esto es posible siempre que se considere que el Derecho no es sino una más de las disciplinas sociales de regulación de la conducta humana. Si tomamos como punto de partida que el Derecho es una disciplina válida por sí misma e independiente de la sociedad, el método sociológico no puede ser aplicado.

El método sociológico sirve, fundamentalmente al elemento conducta porque, precisamente, se refiere a las costumbres y concepciones de la sociedad⁹⁴. En la revisión de la jurisprudencia especializada que se ha consultado, salvo las referencias a la doctrina económica que tienen que ver con las conductas y las consideraciones de la vida humana cotidiana, no se ha encontrado argumentación sociológica en la interpretación tributaria.

2.5 Normas de precisión

Respecto a las normas de precisión cabe señalar que las normas que establecen precisiones deben respetar la verdadera naturaleza interpretativa de la disposición que precisan, toda vez que los efectos rigen desde la entrada en vigencia de la norma interpretada. Por el contrario, cuando estamos frente a normas que aun cuando su construcción gramatical pudiera referirse a precisión pero que en realidad se trata de una norma innovativa, debe tenerse en cuenta que terminaríamos aplicando dicha disposición de manera retroactiva.

⁹⁴ UNIVERSIDAD INCA GARCILASO DE LA VEGA. Facultad de Ciencias Contables y Finanzas Corporativas. 65° Programa de Actualización Profesional 2015. <http://es.slideshare.net/AlfredoQuichizCh/2-cdigo-tributario-primera-parte-1>

Por esta razón, es menester doctrinariamente definir el contenido de una norma interpretativa y precisar los elementos que identifican el contenido de una norma interpretativa⁹⁵.

Al respecto, cabe tener en cuenta que las normas interpretativas son aquellas que declaran o fijan el sentido de una norma dictada con anterioridad y se reconocen porque, al promulgarlas el legislador, generalmente, utiliza palabras como “interpretétese”, “aclárese” o “precísese”. El objetivo de una norma interpretativa es eliminar la ambigüedad que produce una determinada norma en el ordenamiento jurídico. Así, ambas normas –la interpretada y la interpretativa– están referidas a la misma regulación; por consiguiente, la norma interpretativa debe regir desde la entrada en vigencia de la norma interpretada. El artículo 102.1 de la Constitución Política del Perú ha establecido como atribución del Congreso “Dar leyes y resoluciones legislativas, así como interpretar, modificar o derogar las existentes”, por lo que corresponde a este poder del Estado interpretar una norma anterior mediante una norma nueva, a cuyo efecto debe seguir el procedimiento parlamentario exigido para la norma interpretada en materia de iniciativa, quórum de votación, publicación, etc.⁹⁶.

El problema que se plantea con este tipo de normas es que a veces el Legislador pretende atribuir un efecto interpretativo a normas que, en el fondo,

⁹⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 0002-2006-PI/TC sobre demanda de inconstitucionalidad seguida por el Colegio de Abogados de Arequipa contra el Congreso de la República.

⁹⁶ Promulgada el 29 de diciembre de 1993 y vigente desde el 31 de diciembre del mismo año.

no lo son. Estas aparentes normas interpretativas deberían entrar en vigencia a partir del día siguiente de su publicación, y no desde la entrada en vigencia de la supuesta norma interpretada, ya que en estos casos no existe una unidad normativa esencial entre ambas normas.

En tal orden de ideas, para efecto de la presente investigación resulta indispensable establecer cuándo estamos frente a una norma interpretativa y, consecuentemente, evaluar si alguna de las disposiciones que conforman el marco normativo del crédito tributario por reinversión en educación, califica como una de naturaleza interpretativa, aun cuando ellas mismas se autodenominan como tal.

Al respecto, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 0002-2006-PI/TC⁹⁷, entre otras consideraciones, ha señalado que las normas interpretativas son aquellas que declaran o fijan el sentido de una norma dictada con anterioridad y se reconocen porque, al promulgarlas el Legislador, generalmente, utiliza palabras como “interpretése”, “aclárese” o “precísese”. El objetivo de una norma interpretativa es eliminar la ambigüedad que produce una determinada norma en el ordenamiento jurídico. Así, ambas normas –la interpretada y la interpretativa– están referidas a la misma regulación; por consiguiente, la norma interpretativa debe regir desde la entrada en vigencia de la norma interpretada.

⁹⁷ El mismo criterio ha sido recogido en la Sentencia recaída en el Expediente N° 00018-2007-PI/TC.

En indicada Sentencia también se sostiene que el artículo 102.1 de la Constitución Política ha establecido como atribución del Congreso “Dar leyes y resoluciones legislativas, así como interpretar, modificar o derogar las existentes”, por lo que corresponde a este poder del Estado interpretar una norma anterior mediante una norma nueva, a cuyo efecto debe seguir el procedimiento parlamentario exigido para la norma interpretada en materia de iniciativa, quórum de votación, publicación, etc.

Agrega que el problema que se plantea con este tipo de normas es que a veces el Legislador pretende atribuir un efecto interpretativo a normas que, en el fondo, no lo son. Estas aparentes normas interpretativas deberían entrar en vigencia a partir del día siguiente de su publicación, y no desde la entrada en vigencia de la supuesta norma interpretada, ya que en estos casos no existe una unidad normativa esencial entre ambas normas.

Así, el Tribunal Constitucional en la aludida Sentencia, señala los elementos que identifican el contenido de una norma interpretativa; destacando que no siendo suficiente que una norma se autodefina como interpretativa para que realmente lo sea, es pertinente adoptar los tres requisitos establecidos por la Corte Constitucional de Colombia que deben satisfacer dicha clase de normas, sin los cuales se desnaturalizan y carecen de la virtud de integrarse a la norma interpretada:

Primero, debe referirse expresamente a una norma legal anterior. *Segundo*,

debe fijar el sentido de dicha norma anterior enunciando uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada, el cual pasa, por decisión del propio legislador, a ser el significado auténtico que excluye las demás interpretaciones de la norma anterior. *Tercero*, no debe agregarle a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material⁹⁸.

Enfatiza que evidentemente, cuando una norma cumple estos requisitos, entonces es interpretativa y se integra a la norma interpretada, pero cuando no los cumple debe ser entendida como una norma innovativa.

Así pues, utilizándose el “*ropaje*” de una norma interpretativa, no se puede dar efectos retroactivos a una norma de naturaleza innovativa.

Así, sobre la base de la normatividad que resultaba aplicable, *legalmente* desde el año 2000 el beneficio tributario a favor de las instituciones educativas particulares, consistente en un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido, estuvo derogado.

2.6 Teoría de los actos propios

La teoría de los actos propios puede enunciarse como la exigencia de actuación en un momento determinado en el mismo sentido que la actuación en

⁹⁸ Sentencia C-245/02, emitida por la Corte Constitucional de Colombia.

ocasiones previas; es decir que nadie puede actuar de un modo diferente, y perjudicando a terceros, si es que en el pasado lo hizo de modo diferente.

De manera más sencilla cabe señalar que de manera que quien se expresó o actuó en un determinado sentido, no puede posteriormente efectuar un planteamiento contrario o incongruente con aquél.

Desde el punto de vista de la jurisprudencia española la teoría de los actos propios es enunciada por el Tribunal Constitucional de España⁹⁹ como la “... *regla que decreta la inadmisibilidad de "venire contra factum proprium", surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos ...*”

⁹⁹ SENTENCIA 73/1988, de 21 de abril de 1988.

Con posterioridad, el Tribunal Supremo del Poder Judicial de España estableció las bases, requisitos y contenido de los actos propios. Así dicho Tribunal en diversas sentencias¹⁰⁰ ha señalado que:

“Es reiterada doctrina de esta Sala la de que el principio general de Derecho que afirma la inadmisibilidad de venir contra los actos propios constituye un límite del ejercicio de un derecho subjetivo o de una facultad como consecuencia del principio de buen fe y, particularmente, de la exigencia de observar, dentro del tráfico jurídico, un comportamiento coherente, siempre que concurren los requisitos o presupuestos que tal doctrina exige para su aplicación, cuales sea que los actos propios sean inequívocos, en el sentido de crear, definir, fijar, modificar extinguir o esclarecer sin ninguna duda una determinada situación jurídica afectante a su autor, y que entre la conducta anterior y la pretensión actual existe una incompatibilidad o una contradicción según el sentido que de buena fe hubiera de atribuirse a la conducta anterior”.

Es cierto que la teoría de los hechos propios se aplica principalmente al derecho privado, pero de manera menos amplia en el ámbito del derecho público, según se aprecia en lo establecido por el Tribunal Administrativo Central De Recursos Contractuales de España adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda del Gobierno de España al indicar¹⁰¹ que *“En cuanto a la alegación relativa a la violación de la doctrina de los actos propios, esta doctrina surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la*

¹⁰⁰ STS 8172/1995 de 30 de octubre de 1995, STS 5428/1995 de 30 de octubre de 1995, entre otras.

¹⁰¹ Resolución Nº 593/2014 de 30 de julio de 2014.

vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos. El principio de protección de la confianza legítima ha sido acogido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Por su parte, el artículo 3.1, párrafo segundo de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre establece que “igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima”, expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la Ley 4/1999 (que reformó la norma en este punto) lo siguiente: “En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente”.

No obstante, ello no significa que la Administración no pueda apartarse de un acto anterior. El Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de septiembre de 2002, afirma: «Además, la doctrina invocada de los “actos propios” sin la limitación

que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos que sean realmente declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley (arts. 102 y 103 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992 , modificada por Ley 4/1999), y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que necesariamente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos».

En la legislación peruana no se aplica la teoría de los actos propios en el Derecho Público en general ni en el Derecho Tributario en particular.

El Código Tributario contiene una norma que señala que la administración tributaria está impedida de aplicar intereses y sanciones cuando haya evidenciado duplicidad de criterio. En efecto, el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario establece que:

“No procede la aplicación de intereses ni sanciones si:

...

2. La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Considerando que el alcance del contenido de la teoría de los actos propios podría ser aplicable en el derecho tributario peruano, proponemos que cuando la administración tributaria induzca a error al contribuyente, este quede liberado del pago del tributo, inclusive; para cuyos efectos debería modificarse el Código Tributario.

En este punto, considerando las posiciones completamente contradictorias respecto de la vigencia del crédito tributario por reinversión establecido por la Ley de Promoción de la Inversión en Educación de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, órgano encargado de la administración, fiscalización y recaudación del Impuesto a la Renta, cabe analizarlas en aplicación de la teoría de los actos propios.

En atención a la teoría de los actos propios, no podría posteriormente en los procesos de fiscalización desconocer la aplicación del crédito bajo comentario que hubiera realizado un contribuyente.

En el peor de los escenarios para dicho contribuyente, habida cuenta de la actuación de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria antes mencionada, no sería procedente la aplicación de intereses y sanciones, aun en el supuesto que el crédito por reinversión de utilidades hubiera estado vigente hasta el 31 de diciembre de 1999, en aplicación del numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario que establece que:

“No procede la aplicación de intereses ni sanciones si:

...

2. La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Según se aprecia, en aplicación de la Teoría de los Actos Propios, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en los procesos de fiscalización de los ejercicios 2000 en adelante no debió desconocer la aplicación del crédito tributario por reinversión.

Finalmente, se puede indicar que de la revisión de la legislación comparada en países de economías y sociedades de características similares a la peruana, tales como Colombia, Chile y Argentina; no se aprecia en sus legislaciones un tratamiento similar al expuesto en la presente investigación.

CAPÍTULO 3: RESULTADOS Y DISCUSIÓN

3.1 Análisis, interpretación y discusión de resultados

En principio, cabe señalar que la presente investigación, por tratarse de una tesis de corte cualitativo y de naturaleza jurídica, no se ha requerido encuestas y/o entrevistas por parte del investigador.

Ahora bien, a manera de marco espacial y temporal de la presente investigación debemos indicar que la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación dispuso que las Instituciones Educativas Particulares, que reinvirtieran total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tuvieran derecho a un crédito tributario equivalente al 30% del monto reinvertido.

La Ley bajo comentario resulta de aplicación en todo el territorio del Perú. En tal sentido, la esta investigación, que por su naturaleza, es teórica, se desarrollará con el estudio de las normas conexas involucradas, de los pronunciamientos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, del Tribunal Fiscal y del Tribunal Constitucional.

El mencionado crédito por reinversión entró en vigencia el 01 de enero de 1997. Por otra parte, la Única Disposición Complementario Derogatoria de la Ley

Universitaria¹⁰² dejó sin efecto, entre otras normas, el artículo 13° de la citada Ley de Promoción de la Inversión en la Educación.

En tal sentido, el análisis tiene lugar en el periodo comprendido entre el 01 de enero de 1997 y el 31 de diciembre de 2014 para efectos de determinar si durante dicho periodo estuvo vigente el crédito por reinversión de utilidades.

Para contextualizar la investigación cabe señalar que la problemática del crédito por reinversión de utilidades se desarrolla en el contexto de aplicación de las facultades de fiscalización por parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. En dicho escenario dicha entidad, en un primer momento reconoce la vigencia del crédito por reinversión para ejercicios fiscales posteriores a 1999, para en un segundo momento desconocer la aplicación de dicho crédito a partir del ejercicio fiscal 2000. En esta línea de argumentación, también se encuentran involucradas en la problemática las entidades educativas que aplicaron el crédito bajo comentario, el Tribunal Fiscal, que es el órgano encargado de resolver en segunda instancia administrativa las impugnaciones contra las Resoluciones de Determinación y Multa emitidas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria; el Poder Judicial, órgano encargado de resolver las acciones contencioso administrativas que planteen los contribuyentes contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal; y el Tribunal Constitucional, órgano encargado

¹⁰² Ley N° 30220, publicada el 09 de julio de 2014.

de resolver en última instancia las acciones de garantía constitucional que pudieran presentar las entidades educativas afectadas.

Seguidamente desarrollaremos en detalle nuestro análisis. El primer párrafo del artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882 dispuso que las Instituciones Educativas Particulares, que reinvirtieran total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tuvieran derecho a un crédito tributario equivalente al 30% del monto reinvertido. El artículo 5 del Decreto Supremo N° 047-97-EF precisó que el crédito establecido el artículo 13° de la Ley antes mencionada fuera del 30% del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión; y que podía ser aplicado contra el Impuesto a la Renta de la Institución Receptora o de la Institución Reinversora, según fuera el caso.

El segundo párrafo del citado artículo 13° prescribió que mediante Decreto Supremo se aprobara la relación de bienes y servicios que serán materia del beneficio de reinversión.

Es importante precisar que el crédito tributario bajo análisis entró en vigencia el 01 de enero de 1997; asimismo es igualmente necesario señalar que las normas antes mencionadas no establecieron plazo de vigencia para el citado crédito tributario.

Esta omisión ha generado diversas opiniones respecto del plazo de vigencia del

aludido crédito. Para determinar la vigencia del crédito tributario por reinversión es menester establecer su naturaleza jurídica es decir si califica o no como beneficio tributario.

Esta discusión es necesaria no obstante lo mencionado en el segundo párrafo del artículo 13° en el sentido de que mediante decreto supremo se aprobará la relación de bienes y servicios que serán materia del beneficio de reinversión.

Cabe destacar que la mención de la palabra beneficio no está referida a la calificación del crédito tributario; sino a la relación de bienes y servicios que ella define como beneficio de reinversión. En otras palabras la inclusión de la palabra beneficio en la citada norma no tiene por finalidad establecer la naturaleza tributaria del crédito por reinversión como un beneficio tributario. En este escenario devine en ineludible el análisis de la naturaleza del crédito tributario por reinversión dado que si concluimos que el crédito tributario tiene naturaleza de beneficio tributario, habría caducado el 31 de diciembre de 1999, mientras que si no la tuviera, habría estado vigente con posterioridad a dicha fecha.

En caso se concluyera que el crédito tributario tuvo naturaleza jurídica de beneficio tributario le hubiera sido aplicable la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario¹⁰³, que regulaba el plazo supletorio para exoneraciones y

¹⁰³ Aprobado por Decreto Legislativo N° 816, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 21 de abril de 1996.

beneficios, disponiendo que toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo se entendía otorgado por tres años, no habiendo prórroga tácita, que se encontraba vigente desde el año 1996.

3.2 Prueba de hipótesis

3.2.1 Hipótesis General

El crédito por reinversión de utilidades establecido en la Ley de Promoción de la Inversión en Educación no estuvo vigente a partir del 1 de enero de 2000; impactando negativamente en la recaudación del Impuesto a la Renta que realiza la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria la normatividad publicada sobre esta materia con posterioridad a dicha fecha.

3.2.2 Hipótesis Específicas

1. El crédito por reinversión de utilidades de la Ley de Promoción de la Inversión en Educación califica como un beneficio tributario.
2. La aplicación del crédito por reinversión de utilidades de la Ley de Promoción de la Inversión en Educación, con posterioridad al 31 de diciembre de 1999, ha originado problemas en la gestión de la recaudación del Impuesto a la Renta que lleva a cabo la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

3.2.3 Identificación de Variables

Variable independiente de la Hipótesis General: El crédito por reinversión de utilidades establecido en la Ley de Promoción de la Inversión en Educación.

Variable dependiente de la Hipótesis General: La recaudación del Impuesto a la Renta que realiza la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Variable independiente de la Hipótesis Específica 1: Beneficio tributario.

Variable dependiente de la Hipótesis Específica 1: El crédito por reinversión de utilidades de la Ley de Promoción de la Inversión en Educación.

Variable independiente de la Hipótesis Específica 2: La aplicación del crédito por reinversión de utilidades de la Ley de Promoción de la Inversión en Educación con posterioridad al 31 de diciembre de 1999.

Variable dependiente de la Hipótesis Específica 2: La recaudación del Impuesto a la Renta que lleva a cabo la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

3.3 Presentación de resultados

Conforme mencionamos en el marco conceptual precedente en la doctrina no existe consenso respecto de los alcances de las medidas tributarias que establecen un tratamiento diferenciado y/o especial. Se les considera como instrumentos que contrarrestan los efectos normales de la aplicación de un tributo, sea eliminando la incidencia del tributo sobre el hecho imponible, la obligación de pago o reduciendo su cuantía.

Siguiendo a Francisco J. Ruiz de Castilla Ponce de León¹⁰⁴ quien afirma que “el beneficio tributario es toda ventaja que se otorga al agente económico (contribuyente), en materia del débito tributario y crédito tributario” concluimos que el crédito tributario por reinversión de utilidades establecido por la Ley de Promoción de Inversión en la Educación, califica como un beneficio tributario.

En base de lo señalado precedentemente, y de acuerdo a una interpretación literal de las normas antes citadas, cabría concluir que el plazo supletorio de tres años dispuesto por el Código Tributario, resultaba de aplicación al crédito tributario bajo comentario. Así, de acuerdo con la citada Norma VII, el crédito tributario por reinversión –entendido como un beneficio tributario a favor de las instituciones educativas particulares- tuvo vigencia hasta el 31 de diciembre de 1999.

¹⁰⁴ RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco. Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios. Página 20.

No obstante la conclusión mencionada en el párrafo anterior, resulta importante mencionar que a partir del 01 de enero de 2000 se produjeron diversas actuaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria que sostenían la vigencia del crédito tributario por reinversión con posterioridad al 31 de diciembre de 1999.

En efecto, las cartillas de instrucciones para la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2003, 2004 y 2005, elaboradas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, presentan al crédito por reinversión como vigente para dichos ejercicios habida cuenta que podía ser aplicado contra el Impuesto a la Renta de dichos ejercicios.

Por otra parte en los asistentes de llenado de los programas de declaración telemática (PDT) del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005, se aprecia lo siguiente:

- En el PDT N° 654 correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, la ayuda señala lo siguiente:

Casilla 136: Crédito por reinversiones

Consigne, de ser el caso, el crédito a que tienen derecho las Instituciones Educativas Particulares que reinviertan total o parcialmente su renta reinvertible en si mismas o en otras Instituciones considerando lo establecido en el artículo 13° del D. Leg. N° 882 y artículo 5° del D.S. N° 047-97-EF.

Asimismo, utilizarán esta casilla, los contribuyentes que reinviertan total o parcialmente su renta neta en Programas de Inversión en la Selva y tuviesen derecho al crédito a que se refiere el literal a) de la Quinta Disposición Complementaria de la Ley N° 27037.

- En el PDT N° 656 correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, la ayuda señala lo siguiente:

Casilla 136: Crédito por reinversiones

Esta casilla contiene un asistente, para ingresar presione ENTER.

Consigne la base legal y el monto del crédito por reinversión.

En el caso de Instituciones Educativas Particulares que reinviertan total o parcialmente su renta reinvertible en si mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente a treinta por ciento (30%) del monto reinvertido (Artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882 y Artículo 5° del Decreto Supremo N° 047-97-EF).

La parte del crédito no utilizado en un ejercicio podrá aplicarse contra el Impuesto a la Renta de los ejercicios siguientes hasta agotarlo.

En el caso de Programas de Inversión- Ley N° 27037 Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, los sujetos ubicados en los Departamento de Loreto, Departamento de Madre de Dios, Distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali (Zona 2) que realicen las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del Artículo 11°, excepto las actividades de extracción forestal y de comercio, que reinviertan total o parcialmente su renta neta en Programas de Inversión en la Selva, tendrán derecho a un crédito tributario equivalente al cinco por ciento (5%) del monto reinvertido en la ejecución del programa, a que se refiere el literal a) de la Quinta Disposición Complementaria de la Ley N° 27037 y el numeral 19.1 del Artículo 19° del Reglamento, aprobado por D. S. N° 103-99-EF.

El crédito será aplicado con ocasión de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio en que comience la ejecución del Programa. La Parte del crédito no utilizado podrá aplicarse únicamente contra los pagos de regularización del Impuesto a la Renta de los ejercicios siguientes, dentro del plazo de ejecución del Programa de Inversión.

El exceso no aplicado no dará derecho a devolución, ni podrá ser transferido a terceros. (Numeral 19.1 del Artículo 19° del Reglamento de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, aprobado por D.S. N° 103-99-EF).

Según se aprecia, los PDT correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2004 y 2005, elaborados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, presentan al crédito por reinversión como vigente para dichos ejercicios habida cuenta que podía ser aplicado contra el Impuesto a la Renta de dichos ejercicios.

En la línea de lo expuesto precedentemente, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria en la Resolución de Intendencia N° 025-014-0002509 y en la Resolución de Intendencia N° 025-014-0002630¹⁰⁵ en

¹⁰⁵ Citadas en la Resolución de Intendencia N° 025-014-0002631/SUNAT de 18 de marzo de 2005 emitida por la

el proceso de fiscalización de la Universidad Alas Peruanas, determinó los límites de la renta disponible para la reinversión de los ejercicios 2003 y 2004 y los montos del crédito tributario por reinversión para dichos ejercicios; reconociendo expresamente la vigencia del crédito tributario por reinversión en tales ejercicios.

A modo de resumen de lo hasta aquí expuesto, cabe señalar que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en las cartillas de instrucciones, en los PDT y en el proceso de fiscalización, actuó considerando que el crédito tributario por reinversión estuvo vigente con posterioridad al 31 de diciembre de 1999.

Sin embargo, posteriormente, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria cambió de posición y consideró que el crédito bajo comentario estuvo vigente solamente hasta el 31 de diciembre de 1999. En efecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15594-9-2010¹⁰⁶ se aprecia que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria sostiene que durante los ejercicios 2006 y 2007 el crédito tributario previsto por el Decreto Legislativo N° 882, ya no se encontraba vigente en aplicación de la Norma VII del Código Tributario. En el mismo sentido, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 14333-3-2010 se indica que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria consideró que en tanto que el Decreto

División de Reclamos de la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

¹⁰⁶ Emitida el 01 de diciembre de 2010.

Legislativo N° 882 y su reglamento no fijaron el plazo de vigencia del crédito en análisis, correspondía recurrir a la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario que determina un plazo de vigencia para la aplicación de los beneficios tributarios de tres años, por lo que el crédito por reinversión ya no resultaba aplicable en el ejercicio 2008.

Continuando con nuestro análisis es indispensable concluir que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria tuvo posiciones completamente contradictorias respecto de la vigencia del crédito tributario por reinversión establecido por la Ley de Promoción de la Inversión en Educación. Es así que inicialmente consideró que dicho crédito estuvo vigente con posterioridad al ejercicio fiscal 1999 mientras que en un segundo momento, aproximadamente desde el año 2007, sostuvo que tal crédito tuvo vigencia hasta el ejercicio fiscal 1999 solamente.

Posteriormente en marzo de 2007, la Única Disposición Complementaria Derogatoria de la Ley Marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios¹⁰⁷, derogó la Norma VII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario citado precedentemente.

Adicionalmente, el artículo 2° de la norma mencionada en el párrafo anterior, dispuso, entre otros, que el plazo de vigencia de las normas legales que

¹⁰⁷ Aprobada por el Decreto Legislativo N° 977, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 15 de marzo de 2007.

contengan exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, no podría exceder de seis años; y que toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entendía otorgado por un plazo máximo de seis años. Asimismo el numeral 3.1 del artículo 3° de dicha norma señaló que se podría aprobar la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta tres años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar; y su segundo párrafo, que se podía aprobar la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un periodo de hasta tres años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar; y que dicha prórroga sólo podía ser otorgada por una única vez.

Posteriormente, en junio de 2008 se publicaron las Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial¹⁰⁸ que exceptuaron del plazo dispuesto en el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 977 a los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollan actividades de formación técnico profesional en las áreas económicas-productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Decreto Legislativo N° 1087, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 28 de junio de 2008.

¹⁰⁹ Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 8 de noviembre de 1996.

Según se aprecia, las Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial se refirieron al crédito por reinversión establecido por la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación como si hubiera estado vigente en junio de 2008; siendo que dicho crédito solamente estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1999 como se concluyó anteriormente.

A mayor abundamiento resulta necesario detallar que las Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial determinan implícitamente que el crédito bajo comentario estuvo vigente inclusive con posterioridad al ejercicio fiscal 1999.

Desde nuestro punto de vista, la técnica legislativa que se evidencia en las Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial no es adecuada toda vez que se refiere al crédito tributario por reinversión como si hubiera estado vigente al momento de su dación; originando un problema jurídico de aplicación de las normas en el tiempo.

Según se aprecia las Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial establecieron un mandato que desde un punto de vista estrictamente jurídico no era posible; esto es el señalamiento de la vigencia posterior al 31 de diciembre de 1999 del crédito tributario por reinversión. No obstante ello, cabe concluir que dichas normas surtieron efectos

jurídicos dado que formalmente entraron en vigencia y su constitucionalidad no fue cuestionada.

Más adelante, en julio de 2011, el artículo Único de la Ley N° 29766¹¹⁰, precisó que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 1087, aplicables a las entidades educativas de rango universitario caducaron a su fecha de entrada en vigencia, y respecto del impuesto a la renta al 31 de diciembre del ejercicio 2008 por tratarse de un tributo de periodicidad anual. Por otra parte, dispuso que los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N° 882, y ratificados en el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 1087, para los centros de educación técnico productiva e institutos superiores tecnológicos privados precisados en la citada norma, se sujetaran a los términos y plazos de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario.

La Ley N° 29766 puede ser cuestionada por dos razones. La primera por ser retroactiva, y la segunda, por ser innovativa y no de precisión. Cabe indicar que es retroactiva por cuanto regula hechos y situaciones anteriores a su fecha de entrada en vigencia, como es el caso de la no vigencia del crédito por reinversión en el pasado. Es innovativa y no de precisión porque en el fondo dispone la no vigencia del crédito por reinversión, siendo que tal no vigencia debe operar únicamente hacia el futuro. No obstante la problemática jurídica expuesta, cabe concluir que dicha norma surtió efectos jurídicos dado que

¹¹⁰ Ley que precisa el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 1087, Decreto Legislativo que aprueba Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicada el 23 de julio de 2011.

formalmente entró en vigencia y su constitucionalidad no fue cuestionada.

Finalmente, el numeral 119.2 de la N° 30220¹¹¹ preceptúa que las universidades privadas societarias que generen utilidades se sujetan al régimen del Impuesto a la Renta, salvo que reinviertan dichas utilidades, en la mejora de la calidad de la educación que brindan, caso en el que pueden acceder a un crédito tributario por reinversión equivalente hasta el 30% del monto reinvertido. La mencionada norma se encuentra vigente y para su emisión no se ha analizado la situación precedentemente expuesta lo que, eventualmente, puede generar nuevos casos que directamente afecten la recaudación tributaria del Impuesto a la Renta que realiza la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

¹¹¹ Ley Universitaria, Boletín de Normas Legales del Diario Oficial El Peruano, publicado el 07 de julio de 2012.

CONCLUSIONES

En base a los antecedentes, marco conceptual, análisis, interpretación y discusión, planteadas en la presente tesis, se formulan las siguientes conclusiones:

- 1 El crédito tributario por reinversión de utilidades establecido por la Ley de Promoción de la Inversión en Educación entró en vigencia el 01 de enero de 1997 y estuvo vigente únicamente hasta el 31 de diciembre de 1999, sin que se haya establecido su plazo de vigencia.
- 2 El mencionado crédito por reinversión tuvo naturaleza de beneficio tributario.
- 3 A dicho crédito, en tanto beneficio tributario, le resultó de aplicación el plazo supletorio establecido por la Norma VII del Código Tributario.
- 4 La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria inicialmente consideró que el crédito por reinversión de utilidades establecido por la Ley de Promoción de la Inversión en Educación estuvo vigente con posterioridad al ejercicio fiscal 1999, mientras que aproximadamente desde el año 2007, sostuvo que tal crédito tuvo vigencia hasta el ejercicio fiscal 1999 solamente.

- 5 Las Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial se refirieron al crédito por reinversión por reinversión de utilidades establecido por la Ley de Promoción de la Inversión en Educación como si hubiera estado vigente en junio de 2008; determinando implícitamente que el crédito estuvo vigente inclusive con posterioridad al ejercicio fiscal 1999.
- 6 La Ley N° 29766, que precisó que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2° del Decreto Legislativo 1087, siendo innovativa y retroactiva vulnera la Constitución Política del Perú.
- 7 La aplicación del crédito por reinversión de utilidades establecido por la Ley de Promoción de la Inversión en Educación, ha originado problemas en la gestión de recaudación del Impuesto a la Renta que lleva a cabo la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.
- 8 Si bien legalmente hoy existe la obligación que las disposiciones que otorguen y/o amplíen en el tiempo beneficios tributarios, además del impacto económico de la medida, deban considerar el impacto legal así como la vigencia de éstos; ello no se cumple. Además, tampoco existe la obligación que el análisis de dichas disposiciones indiquen los problemas de gestión en la recaudación que realiza la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributarias.

RECOMENDACIONES

- 1 El crédito tributario por reinversión de utilidades establecido por la Ley de Promoción de la Inversión en Educación debe considerarse vigente desde el 01 de enero de 1997 y sólo hasta el 31 de diciembre de 2000.
- 2 El crédito tributario por reinversión de utilidades establecido por la Ley de Promoción de la Inversión en Educación, debe ser tratado como un beneficio tributario.
- 3 Al no haberse establecido su plazo de vigencia y en tanto beneficio tributario, debe aplicársele el plazo supletorio dispuesto en la Norma VII del Código Tributario.
- 4 La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria debe considerar que el crédito tributario por reinversión de utilidades establecido por la Ley de Promoción de la Inversión en Educación estuvo vigente sólo hasta el ejercicio fiscal 1999.
- 5 Si bien la dualidad de interpretación de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria originó problemas en la gestión de recaudación del Impuesto a la Renta, a la luz de una interpretación correcta de las normas, debe establecerse un único criterio técnico para la atención del problema planteado.

- 6 La dación de leyes que otorguen y/o amplíen en el tiempo beneficios tributarios, en todos los casos necesariamente, deben señalar expresamente la vigencia de éstos, dado su carácter temporal.
- 7 El análisis para la emisión de las normas mencionadas en la conclusión anterior, además del impacto económico de la medida, necesariamente debe considerar el impacto legal y de gestión en la recaudación de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributarias, evitando consecuencias como las expuestas a lo largo de la presente tesis.
- 8 Con la finalidad de asegurar y resguardar la confianza legítima de los contribuyentes en que la actuación de la Administración Tributario no puede ser alterada arbitrariamente, y considerando la teoría de los actos propios, proponemos la modificación del numeral 5 del artículo 27° del Código Tributario, en los siguientes términos:

“Artículo 27°.- Extinción de la obligación tributaria

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

(...)

5) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa, de recuperación onerosa o del tributo omitido cuando la Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio.

(...).”

GLOSARIO

- **Alícuota:** Concepto comúnmente llamado tasa del tributo. Corresponde al porcentaje que se aplicará sobre la base imponible del tributo para establecer la cuantía exacta de este.
- **Cartas inductivas:** Documentos emitidos por la Administración Tributaria, a través de los cuales “invita” a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales (por ejemplo, regularizar la presentación de las declaraciones juradas) o sustanciales (pago de la obligación tributaria).
- **Contribuyente:** Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Su designación debe realizarse necesariamente a través de una ley o norma de rango similar (decreto legislativo).
- **Crédito tributario:** Monto aplicable contra el tributo determinado al que tiene derecho el contribuyente.
- **Decreto legislativo:** Norma de rango equivalente al de la ley, emitido por el poder ejecutivo, previa delegación de facultades para ello, que efectúa el Congreso de la República.
- **Doctrina:** Conjunto de estudios, análisis y pronunciamientos teóricos, elaborados por los estudiosos del derecho.
- **Facultades de fiscalización y verificación de la SUNAT:** Prerrogativas con las que cuenta la SUNAT para poder revisar la correcta determinación que hubiera realizado el contribuyente.
- **Impuesto a la renta:** Impuesto que recae sobre la ganancia neta que obtiene el contribuyente. En nuestro país grava las rentas que provienen del capital,

el trabajo y la aplicación conjunta de ambos conceptos.

- **Jurisprudencia:** Conjunto de pronunciamientos jurisdiccionales (Poder Judicial, Tribunal Constitucional) y administrativos (Tribunal Fiscal), que en determinados supuestos son de observancia obligatoria, es decir tienen carácter vinculante.
- **Métodos de interpretación de normas legales:** Mecanismos diseñados para descubrir la naturaleza de las normas y hacer posible su aplicación a los hechos concretos.
- **Obligación tributaria:** Vínculo legal que emana de una ley y por el cual, el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria, retira una porción del patrimonio de los ciudadanos, para cumplir con sus fines y funcionamiento.
- **Plazo supletorio para exoneraciones y beneficios tributarios:** Plazo aplicable a las exoneraciones y beneficios tributarios cuando la norma que los dispone no ha señalado uno. Dicho plazo tiene su razón de ser en el hecho que, siendo las exoneraciones y beneficios tributarios tratamientos excepcionales para sus destinatarios y, consecuentemente especiales respecto del resto de ciudadanos, no pueden tener vocación de permanencia.
- **Principio de legalidad:** Principio jurídico que funge de garantía para el sistema jurídico y que establece que cualquier disposición, para que sea oponible y exigible a los ciudadanos en general, debe estar contenido en una norma legal.
- **Potestad tributaria:** Prerrogativa inherente al Estado que le permite crear, modificar o derogar cargas tributarias (obligaciones tributarias). No obstante,

debe respetar principios jurídicos y doctrinarios que precisamente legitimen su ejercicio.

- **Programa de reinversión en educación:** Plan de trabajo que deben presentar las instituciones educativas particulares con anterioridad a la aplicación del beneficio tributario consistente en un crédito tributario contra el Impuesto a la Renta de su cargo. En dicho plan precisamente deben señalar en que reinvertirán el monto equivalente al Impuesto a la Renta dejado de pagar.
- **Rango de las normas:** Prelación de las diferentes normas legales que integran un sistema jurídico, En líneas generales, un sistema jurídico se encuentra conformado por un conjunto de normas legales diversas, de diferente naturaleza y consecuentemente jerarquía. Así, la norma de mayor jerarquía es la Constitución Política del Estado.
- **Reinversión:** Acto por el cual se destina un monto ganado u obtenido en determinada actividad.
- **Renta neta:** Concepto eminentemente tributario, el cual se obtiene de deducir del ingreso, los costos y gastos incurridos para obtenerlo. En nuestra ley del Impuesto a la Renta, con algunos matices, es el monto al cual se aplicará la alícuota (tasa) del Impuesto.
- **Vacatio legis:** Estado temporal de suspensión de los efectos de una norma, hasta en tanto acontezca una condición temporal –la expiración de un plazo- o material– la verificación de un suceso.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMATUCCI, Andrea. Tratado de Derecho Tributario. Tomo Primero: El Derecho Tributario y sus fuentes. Bogotá: Temis, 2001.

ALVA MATTEUCCI, M. (2011). El Crédito Por Reinversión en el Sector Educación: ¿Aún sigue Vigente? Lima.

ALVARADO GOICOCHEA, Nicéforo. (2001). Algunos aspectos jurídicos a considerarse en el crédito tributario por reinversión en la educación: tratamiento tributario alternativo o modificaciones. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima.

BONELL COLMENERO, Ramón. El principio de igualdad y el deber de contribuir. En: Anuario Jurídico y Económico Escurialense, XXXVIII (2005). <http://www.dialnet.unirioja.es/download/articulo/1143011.pdf>.

BRAVO CUCCI, Jorge. La Teoría de la Norma Exoneratoria. En: Derecho Tributario. Tópicos Contemporáneos. Libro Homenaje al Profesor Paulo Carvalho. Perú: Grijley, 2011.

CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de Derecho Financiero: I, Derecho Tributario (Parte General). Décima Edición. Madrid: Thomson Civitas, 2007.

CARZOLA PRIETO, Luis María. Derecho Financiero y Tributario (Parte General): Introducción, derecho presupuestario, derecho tributario (parte general), ingresos crediticios, ingresos patrimoniales y otros ingresos. Novena Edición. Navarra: Thomson – Aranzadi, 2008.

CASTILLO-CÓRDOVA, L. (2011). ¿Está Vigente El Crédito Tributario Por Reinversión A Favor De Centros De Enseñanza Privada? Una Respuesta Desde La Interpretación Jurídica. Universidad de Piura.

COLLADO YURRITA, Miguel Angel. Derecho Tributario. Parte General. Segunda Edición. Barcelona: Atelier Libros Jurídicos, 2007.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ.

DECRETO DE URGENCIA N° 035-2001, Acceso Ciudadano a Información sobre Finanzas Públicas.

DECRETO LEGISLATIVO N° 816, que aprueba el Código Tributario.

DECRETO LEGISLATIVO N° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación.

DECRETO LEGISLATIVO N° 977, que estableció la Ley Marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios.

DECRETO LEGISLATIVO N° 1087, Normas en Educación para el mejor aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial.

DÍAZ REVORIO, Javier. Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional, Lex Nova, Valladolid, 2001.

FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. La capacidad contributiva. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra Editores, 2006.

GAMBA VALEGA, César. La extensión de la reserva de ley en el ámbito tributario. Primera Parte. En: Análisis Tributario. Vol. XVII N° 196. Lima: Mayo, 2004.

GAMBA VALEGA, César. La extensión de la reserva de ley en el Ámbito Tributario. Segunda Parte. En: Análisis Tributario. Vol. XVII N° 197. Lima: Junio, 2004.

GAMBA VALEGA, César. Capacidad económica y jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En: Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra Editores, 2006.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I, Novena Edición. Buenos Aires: La Ley, 2004.

GUASTINI, Riccardo. Estudios sobre la interpretación jurídica. Editorial Porrúa, México, 1999.

HESSE, Konrad. Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 20. Auflage, C. F. Müller, Heidelberg, 1999.

INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE. El Tribunal Constitucional y la vigencia de las exoneraciones y beneficios tributarios en el Sector Educación. Lima, 2013.

http://www.caballero Bustamante.com.pe/plantilla/2013/TC_Exoneraciones.pdf.

LANDA ARROYO, César. Los principios tributarios en la Constitución de 1993 una perspectiva constitucional. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público, Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra Editores, 2006.

LASHERAS, Miguel A. y MENÉNDEZ ROS, Isabel. Efectos económicos de la generalización del IVA. En: Organización de los Estados Americanos. Centro Interamericano de Estudios Tributarios. El Impuesto al Valor Agregado y su generalización en América Latina. Buenos Aires: Ediciones Interoceánicas S.A., 1993.

LEY N° 29766, Ley que precisa el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 1087, Decreto Legislativo que aprueba Normas en Educación para el Mejor

Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y García De La Mora, Leonardo. Lecciones de Derecho Financiero y Tributario. Quinta Edición. Madrid: Iustel, 2008.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. Derecho Financiero Tributario: Parte General. Segunda Edición. Valladolid: Lex Nova, 2001.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (2003). Análisis de las Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su Eliminación. Lima.

PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario: Parte General. Décima Octava Edición. Navarra: Thomson Civitas, 2008.

RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco. (2011). Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios. Foro Jurídico.

RUBIO CORREA, Marcial. Aplicación de la Norma Jurídica en el Tiempo. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2008.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Décima Edición. Madrid: Universidad Complutense, 1993.

UCKMAR, Víctor. Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario. Bogotá: Temis, 2002.

VILLANUEVA BARRÓN, Clara Karina. Los beneficios tributarios: Exoneración, inafectación, entre otros. Revista Actualidad Empresarial, primera quincena setiembre 2011. Lima, Perú.

VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Estudio del Impuesto al Valor Agregado. Análisis, doctrina y jurisprudencia. Lima: Tax Editor, 2009.

VILLEGAS, Héctor B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 8ava edición actualizada y ampliada, 2003. Buenos Aires, Argentina.

WASHINGTON Lanziano. Teoría General de la Exención Tributaria. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1979.